# المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

## المجلد الأول

الهيئة العامة لسوق المال

٢٠٠٨

الهيئة العامة لسوق المال
Capital Market Authority

# كلمة رئيس مجلس إدارة الهيئة



في إطار تبني الهيئة لإستراتيجية تحسين معدلات الإفصاح والشفافية في سوق الأوراق المالية المصري من أجل رفع كفاءة السوق وقدرته التنافسية لجذب وتوجيه المزيد من المدخرات المحلية والأجنبية للاستثمار في مصر، واستكمالا لمسيرة التطوير والتحديث بما يتلاءم مع التطورات الدولية المعاصرة، فقد حرصت الهيئة في عام ٢٠٠٦ على إصدار معايير المحاسبة المصرية التي أصدرها السيد الأستاذ الدكتور / محمود محيي الدين بالقرار الوزاري رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦، ليتم إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير محاسبية موحدة مقبولة دولياً وليساهم ذلك في زيادة مصداقية تلك القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ومن أجل زيادة درجة الثقة والمصداقية في تلك القوائم المالية، فإن الأمر يتطلب أن يتم مراجعة وتدقيق وفحص هذه القوائم المالية بمعرفة مراقب حسابات مستقل يقوم بأداء عمله وفقاً لمعايير مراجعة موضوعية متفقة مع المعايير الدولية بحيث يصدر تقريره عن هذه القوائم ليضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والموضوعية في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية، لذلك فقد حرصت الهيئة على استكمال مسيرة التطوير والتحديث في إطار إستراتيجية الهيئة حيث قامت بإعداد هذه المعايير بصفة أساسية بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية ومن خلال استطلاع آراء الأكاديميين والممارسين لمهام المحاسبة والمراجعة، وقد استغرقت عملية إعداد هذه المعايير ما يزيد عن عام كامل حتى تصدر في هذه الصورة التي تساهم في إمكانية تطبيقها بعد فهمها واستيعابها من قبل الممارسين.

وقد أصدر السيد الأستاذ الدكتور / وزير الاستثمار القرار الوزاري رقم ١٦٦ في ٢٠٠٨/٦/٣٠ بإصدار "المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى" التي تتضمن عدد (٣٨) معياراً وإطاراً عاماً تجعل هذه المعايير متفقة مع معايير المراجعة الدولية.

والهيئة وهي بصدد تقديم تلك المعايير، لا يسعها إلا أن تتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساهم في إعداد هذه المعايير وإخراجها بشكلها المهني المتميز من محاسبين مهنيين ممارسين، وخبراء ممارسين، وأكاديميين، وعاملين بالهيئة العامة لسوق المال وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات.

**والله ولي التوفيق ،،،**

**د. أحمد سعد عبد اللطيف**

**رئيس مجلـــس الإدارة**

# قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨
# بإصدار المعايير المصرية
# للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

**وزير الاستثمار،**

بعد الإطلاع على القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ في شأن مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والقرارات المنفذة له وتعديلاتهما،

وعلى القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما،

وعلى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما،

وعلى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار،

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٣١ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم وزارة الاستثمار،

وعلى قرار وزير الاستثمار رقم ٣١٠ لسنة ٢٠٠٨ بشأن لجنة مراجعة مشروع المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى،

وعلى كتاب الهيئة العامة لسوق المال المؤرخ ٢٠٠٨/٦/٣٠.

## قرر

## (المادة الأولى)

تعتمد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود مهام التأكد الأخرى المرافقة، ويعمل بها لدى مراجعة القوائم المالية السنوية، أو فحص القوائم المالية ربع السنوية للشركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة أو لأحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاتهما.

## (المادة الثانية)

على مراقبي الحسابات لدى الشركات المشار إليها في المادة السابقة الالتزام بالمعايير المرافقة لهذا القرار اعتبارا من تاريخ تطبيقها.

وتسري معايير المراجعة الدولية فيما لم يرد بشأنه نص في المعايير المصرية ويلغى ما يخالف ذلك من أحكام.

(المادة الثالثة)

يبدأ تطبيق معايير المراجعة المرفقة لدى مراجعة أو فحص القوائم المالية المعدة بعد ٢٠٠٩/١/١، وكذا على مهام التأكد الأخرى اعتباراً من التاريخ المشار إليه.

(المادة الرابعة)

يلغى قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٥٢ لسنة ٢٠٠٠ بإصدار معايير المراجعة المصرية.

(المادة الخامسة)

ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية، وعلى المختصين تنفيذه كل فيما يخصه.

**وزير الاستثمار**

**د/ محمود محيي الدين**
**تحريراً في : ٢٠٠٨/٦/٣٠**

# المحتويات

# فهرس المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

## محتويات المجلد الأول

## محتويات المجلد الثانى

## محتويات المجلد الثالث

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# تمهيد

# تمـــهـــيـــد

١- يجب اعتبار هذا التمهيد جزءاً لا يتجزأ من المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى سواء المرفقة أو ما يصدر منها مستقبلاً ويجب عدم استخدام المعايير مستقلة عن هذا التمهيد.

٢- أعدت المعايير المصرية المرفقة بما يتفق مع المعايير الدولية الصادرة من الإتحاد الدولى للمحاسبين . لذا فإن الموضوعات التى لم يتم تناولها بعد فى المعايير المصرية يرجع فيها إلى المعايير الدولية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات .

٣- تحتوى المعايير المصرية للمراجعة و الفحص المحدود و مهام التأكد الأخرى على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية التى يجب أن يلتزم بها المراجع ( تم طباعتها بخط سميك) بالإضافة إلى الإرشادات المتعلقة بهذه المبادئ و الإجراءات فى صورة شرح . و يجب تفسير المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية فى ضوء الشرح الذى يوفر الإرشادات الخاصة بتطبيقها .

٤- من أجل تفهم و تطبيق المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية و الإرشادات المتعلقة بها يجب دراسة النص الكامل للمعيار بما فى ذلك الشرح و أية معلومات أخرى يحتويها المعيار ولا يكتفى بقراءة الفقرات ذات الخط السميك .

٥- تطبق المعايير المصرية للمراجعة و الفحص المحدود و مهام التأكد الأخرى على الأمور ذات الأهمية النسبية فقط.

٦- هذه المعايير قابلة للتعديل و الإضافة و التجديد طبقاً لظروف التطور الإقتصادى و مقتضيات التطبيق المصرى للمعايير الدولية .

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# الإطار العام لعمليات خدمة التأكد

# الإطار العام لعمليات خدمة التأكد

## المحتويـــات

الفقرات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# الإطار العام لعمليات خدمة التأكد

## المقدمة

١- يهدف هذا الإطار إلى تعريف ووصف عناصر وأهداف عملية التأكد ويحدد العمليات التى تطبق عليها المعايير المصرية للمراجعة والمعايير المصرية لمهام الفحص المحدود والمعايير المصرية لعمليات التأكد. كما يقدم إطاراً مرجعياً بالنسبة إلى:

(١) المحاسبون المهنيون المزاولون الذين يقومون بعمليات التأكد.

و(ب) كل من له صله بعملية التأكد ، ويشمل ذلك المستخدمين المرتقبين لتقرير التأكد والطرف المسئول عن موضوع المهمة .

٢- ولا يضع هذا الإطار فى حد ذاته معاييراً أو يوفر متطلبات إجرائية لأداء عمليات التأكد حيث تحتوى معايير المراجعة والفحص المحدود وعمليات التأكد على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والإرشادات التى تتفق ومفاهيم هذا الإطار وذلك لأداء عمليات التأكد.

٣- وفيما يلى نظرة عامة على هذا الإطار:

- *مقدمة* : يتناول هذا الإطار عمليات التأكد التى يقوم بها المحاسبون المزاولون كما تقدم إطاراً مرجعياً للمزاولين وغيرهم من المشتركين فى عمليات التأكد مثل أولئك الذين يقومون بتعيين المزاول (الطرف الطالب للمهمة).
- *تعريف عملية التأكد وأهدافها* : يُعرف هذا القسم عمليات التأكد ويُحدد الأهداف بالنسبة لنوعى عمليات التأكد المسموح للمزاول بأدائهما ويطلق هذا الإطار على هاتين العمليتين اسم "مهام اصدار تقارير تأكد مناسب" و"مهام إصدار تقارير تأكد محدود".
- *نطاق إطار عمليات التأكد*: يُفرق هذا القسم بين عمليات التأكد والعمليات الأخرى مثل عمليات الاستشارات.
- *قبول المهمة* : يُوضح هذا القسم الخصائص التى يجب توافرها قبل قبول المزاول لعملية التأكد.
- *عناصر عملية التأكد* : يُعرف هذا القسم ويناقش خمسه عناصر لعمليات التأكد - التى يقوم المزاولون بأدائها - وهى: علاقة ثلاثية الأطراف، وموضوع المهمة، والمقاييس، والادلة، وتقرير التأكد، كما يوضح فروقاً هامة عند التفرقة بين مهمة إصدار تقرير تأكد

مناسب ومهام إصدار تقرير تأكد محدود (موضحاً أيضاً فى الملحق). ويناقش هذا القسم على سبيل المثال، الاختلاف الجوهرى فى موضوع عمليات التأكد والخصائص المطلوبة للمقاييس المناسبة ودور المخاطرة والأهمية النسبية فى عمليات التأكد وكيفية التعبير عن الاستنتاجات فى كل من نوعى عملية التأكد.

- *سوء استخدام اسم المزاول* : يُـناقش هذا القسم أيضاً دلالات ارتباط المزاول بموضوع ما.

## المبادئ الأخلاقية ومعايير مراقبة الجودة

٤- إلى جانب هذا الإطار ومعايير المراجعة ومعايير مهام الفحص المحدود ومعايير التأكد يكون المزاولون الذين يقومون بأداء عمليات التأكد محكومون بالآتى:

(١) *الميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة* (الميثاق) الذى يضع المبادئ الأخلاقية الأساسية للمحاسبين المهنيين.

(٢) المعيار المصري لمراقبة الجودة الذي يضع معاييراً ويوفر إرشادات تتعلق بمسئوليات أى مؤسسة تجاه نظام مراقبة الجودة لديها.

٥- يوضح الجزء (أ) من الميثاق العام لآداب وسلوكيات المهنة المبادئ الأخلاقية الأساسية المطلوب الالتزام بها من جميع المحاسبين المهنيين وتتضمن:

(أ) النزاهة.

(ب) الموضوعية.

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

(د) السرية.

(هـ) السلوك المهنى.

٦- يشمل الجزء (ب) من الميثاق الذى يطبق فقط على المحاسبين المهنيين المزاولين ، مدخلاً لمفهوم الاستقلالية ويراعى فى كل عملية للتأكد التهديدات التى تواجه الاستقلالية وأدوات الحماية المتفق عليها والمصلحة العامة. كما يتطلب من المؤسسات وأعضاء فرق التأكد تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التى قد تشكل تهديداً للاستقلالية واتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل تلك التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول عن طريق تطبيق أدوات الحماية.

## تعريف عملية التأكد وأهدافها

٧- يُقصد بـ "عملية التأكد " هى العملية التى يعبر فيها المحاسب المزاول عن نتيجة تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين - بخلاف الطرف المسئول عن موضوع المهمة - فى ناتج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة.

٨- الناتج الذى نحصل عليه من تقييم أو قياس موضوع المهمة هو المعلومات التى تنتج عن تطبيق مقاييس محددة معينة على موضوع المهمة ، فعلى سبيل المثال:

- الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فى القوائم المالية (الناتج) ينتج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية فى الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح مثل معايير المحاسبة المصرية (مقاييس محددة) عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة (موضوع المهمة).
- التأكيد بشأن فاعلية الرقابة الداخلية (الناتج) ينتج عن تطبيق إطار لتقييم فاعلية الرقابة الداخلية (مقاييس محددة) على نظام الرقابة الداخلية ( موضوع المهمة) .

ويستخدم المصطلح "المعلومات الخاصة بموضوع المهمة" فى الجزء المتبقى من هذا الإطار ليعنى نتيجة تقييم أو قياس موضوع المهمة . إن المعلومات الخاصة بالموضوع هى التى يقوم المزاولون بتجميع الأدلة الكافية والمناسبة بشأنها حتى يستطيعوا تقديم أسس مناسبة للتعبير عن النتائج التى توصلوا إليها فى تقرير التأكد.

٩- قد لا يتم التعبير عن المعلومة الخاصة بموضوع المهمة بصورة ملائمة فى سياق موضوع المهمة والمقاييس وبالتالى يمكن أن تُحرف. ومن المحتمل أن يتم ذلك بدرجة مؤثرة. ويحدث هذا عندما لا تعكس المعلومة الخاصة بموضوع المهمة تطبيق المقاييس المحددة على موضوع المهمة بصورة مناسبة فعلى سبيل المثال، عندما لا تعبر القوائم المالية بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن مركزها وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية بما يتماشى مع معايير المحاسبة المصرية ، أو عندما لا تعطي المنشأة صورة صادقة عند تأكيدها لكفاءة نظام الرقابة الداخلية لديها.

١٠- فى بعض عمليات التأكد يقوم الطرف المسئول عن موضوع المهمة بأداء التقييم أو القياس لموضوع المهمة، وتأتى المعلومات الخاصة بالموضوع فى شكل تأكيد يقدمه هذا الطرف ويكون متاحاً للمستخدمين المرتقبين – وتسمى تلك المهام "مهام قائمة على التأكيد ".

وفى مهام التأكد الأخرى يقوم المزاول إما بأداء التقييم أو القياس للموضوع بصورة مباشرة أو

الحصول على إقرار من الطرف المسئول الذى قام بأداء التقييم أو القياس غير المتاح للمستخدمين المرتقبين. وتقدم المعلومات الخاصة بالموضوع للمستخدمين المرتقبين فى تقرير التأكد ويطلق على هذا النوع من المهام "مهام إعداد التقارير المباشرة".

١١- بموجب هذا الإطار يوجد نوعان من عمليات التأكد يسمح للمزاول بأدائها وهما: مهام إصدار تقارير تأكد مناسب ومهام إصدار تقارير تأكد محدود. ويكون الهدف من مهمة اصدار تقرير تأكد مناسب هو تخفيض الخطر الذي يواجه عملية التأكد لمستوى مقبول نسبيا بالنسبة لظروف المهمة وذلك بوصفه الأساس للنموذج الايجابي للتعبير عن النتيجة التي توصل المزاول إليها. ويكون الهدف من مهمة اصدار تقرير تأكد محدود هو تخفيض الخطر الذي يواجه عملية التأكد لمستوى مقبول بالنسبة لظروف المهمة وذلك بوصفه الأساس للنموذج السلبي للتعبير عن النتيجة التي توصل المزاول إليها.

## نطاق الإطار

١٢- ليست كل العمليات التي يقوم بها المزاولون عمليات للتأكد فهناك عمليات أخرى يتم أدائها بصورة متكررة لا ينطبق عليها التعريف السابق (وبالتالي لا يغطيها هذا الإطار) وتشمل:

- المهام التي تغطيها المعايير المصرية للخدمات ذات الصلة مثل مهام القيام بإجراءات متفق عليها ومهام تجميع بيانات مالية أو غيرها من البيانات.
- إعداد الإقرارات الضريبية الأمر الذي لا يستدعي إبداء استنتاج متعلق بتأكد.
- مهام الاستشارة (أو إسداء النصح) مثل الاستشارات الإدارية والضريبية

١٣- قد تكون عملية التأكد جزءا من عملية اكبر فعلى سبيل المثال عندما تشمل مهمة استشارية لإقتناء أعمال على ضرورة وجود تقرير تأكد متعلق بالمعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية ففي مثل هذه الظروف يكون هذا الإطار مناسباً فقط للجزء الخاص بالتأكد في العملية.

١٤- العمليات التالية قد يسري عليها التعريف الوارد بالفقرة ٧ من المعيار، ولكن لا يتم اداؤها طبقاً لهذا المعيار وهي:

(أ) عمليات خاصة للأدلاء بالشهادة في الإجراءات القانونية المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة أو الضرائب أو غيرها من الأمور الأخرى.

و(ب) عمليات تشمل الآراء المهنية أو وجهات النظر أو الصياغة التي يمكن لمستخدم أن يستمد من خلالها بعض التأكد إذا انطبق عليها ما يلي:

(١) تكون تلك الآراء أو وجهات النظر أو الصياغة عرضية فقط بالنسبة للعملية ككل.

و(٢) يحظر الإطلاع على أي تقرير مكتوب صادر بشأنها إلا على المستخدمين المرتقبين المحددين في التقرير.

و(٣) عدم اعتبار المهمة عملية تأكد وذلك بناء على إتفاق مكتوب مع المستخدمين المرتقبين المحددين.

و(٤) لا تعرض العملية على أنها عملية تأكد في تقرير المحاسب المهني.

## تقارير بشأن مهام لا تمثل عمليات تأكد

١٥- عند إصدار المزاول تقريراً عن مهمة ليست من مهام التأكد في نطاق هذا الأطار، فعليه أن يميز التقرير المعد عن هذه المهمة ليكون واضحاً بأنه لا يتعلق بمهمة تأكد حتى لا يتسبب ذلك في ارباك المستخدمين، وعلى ذلك يجب أن يتجنب التقرير المعد عن مهام لا تمثل عمليات تأكد الإشارة إلي ما يلي ـ علي سبيل المثال ـ :

- أنه تم الالتزام بهذا الإطار أو بمعايير المراجعة المصرية.
- استخدام تلك الكلمات "التأكد" أو "المراجعة" أو "الفحص".
- تضمين قائمة يمكن على سبيل الخطأ اعتبارها استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المرتقبين بشأن ناتج التقييم أو القياس في موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس معينة.

١٦- يجوز أن يوافق المزاول والطرف الطالب للمهمة على تطبيق مبادئ هذا الإطار على عملية فى حالة عدم وجود مستخدمين مرتقبين بخلاف الطرف المسئول ولكن بشرط الوفاء بجميع متطلبات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى. وفي مثل تلك الحالات يشتمل تقرير المزاول على بيان يحظر استخدام التقرير على أى طرف آخر بخلاف الطرف المسئول.

## قبول المهمة

١٧- يقبل المزاول عملية التأكد فقط عندما تشير معرفته المبدئية عن ظروف العملية إلى :

(أ) أنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية.

و(ب) تتوافر في العملية جميع الخصائص التالية :

(١) ملاءمة موضوع المهمة.

و(٢) تكون المقاييس المحددة المستخدمة مناسبة ومتاحة للمستخدمين المرتقبين.

و(٣) يتاح للمزاول إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة الكافية لدعم النتيجة التي توصل لها.

و(٤) أن النتيجة التي توصل إليها المزاول ستكون في صورة تقرير مكتوب بالنموذج الملائم إما لمهمة التأكد المناسب أو مهمة التأكد المحدود.

و(٥) توافر القناعة لدى المزاول بوجود سبب منطقي للعملية، ففي حالة وجود قيد على نطاق عمل المزاول (انظر الفقرة "٥٥") يكون من غير المحتمل وجود سبب منطقي للعملية. وقد يعتقد المزاول أيضا أن الطرف الطالب للمهمة ينوي إساءة استخدام اسم المزاول بربطه مع الموضوع بصورة غير ملائمة (انظر الفقرة "٦١").

وقد تتضمن بعض المعايير المصرية للمراجعة و الفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى متطلبات إضافية ينبغي الوفاء بها قبل قبول أية عملية.

١٨- عند عدم قبول عملية محتملة كعملية للتأكد لأنها لا تشمل جميع الخصائص المذكورة في الفقرة السابقة ، يمكن أن يكون الطرف الطالب للمهمة قادر على تحديد مهمة مختلفة قد تفي باحتياجات المستخدمين المرتقبين فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا لم تكن المقاييس المحددة الأصلية مناسبة يظل من الممكن أداء عملية التأكد في حالة:

(١) قدرة الطرف الطالب للمهمة على تحديد جانب من الموضوع الأساسي التي تتوافق مع هذه المقاييس ويكون المزاول قادر على أداء عملية تأكد تتعلق بهذا الجانب كموضوع مستقل بذاته. وفي مثل تلك الحالات يوضح تقرير التأكد انه غير مرتبط بالموضوع الأساسي بـأكمله.

أو(٢) يمكن اختيار أو وضع مقاييس محددة بديله مناسبة للموضوع الأصلي.

(ب) يجوز للطرف الطالب للمهمة طلب عملية لا تكون عملية تأكد مثل عملية استشارة أو إجراءات متفق عليها.

١٩- لا يمكن للمزاول بعد قبول عملية التأكد تغيير هذه العملية لعملية بخلاف عملية التأكد أو من مهمة تأكد مناسب لمهمة تأكد محدود دون تبرير منطقي.عادة ما يبرر أى تغيير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المرتقبين أو سوء فهم متعلق بطبيعة المهمة ، طلب تغيير في المهمة . وإذا حدث مثل هذا التغيير فلا يمكن للمزاول أن يتجاهل الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير.

## عناصر عملية التأكد

٢٠- فيما يلي عناصر عملية التأكد التي تتم مناقشتها في هذا القسم:

(أ) علاقة ثلاثية الأطراف تخص محاسب مهني وطرف مسئول ومستخدمين مرتقبين.

و(ب) موضوع مهمة ملائم .

و(ج) مقاييس محددة مناسبة .

و(د) أدلة ملائمة وكافية .

و(هـ) تقرير تأكد مكتوب طبقاً للنموذج المناسب لمهام إصدار تقارير تأكد مناسب أو مهام إصدار تقارير تأكد محدود.

## علاقة ثلاثية الأطراف

٢١- تشمل عملية التأكد ثلاثة أطراف منفصلة : مزاول و طرف مسئول عن موضوع المهمة ومستخدمين مرتقبين.

٢٢- قد يكون الطرف المسئول والمستخدمين المرتقبين من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة وكمثال على الحالة الأخيرة ، قد يسعى مجلس الإدارة إلى التأكد من معلومات قدمتها اللجنة التنفيذية فى تلك المنشأة .

و يجب أن ينظر للعلاقة بين الطرف المسئول والمسئولين المرتقبين ضمن نطاق مهمة محددة ولكنها قد تختلف عادة من حيث المسئولية المحددة ، فعلى سبيل المثال قد تقوم الإدارة العليا بالمنشأة (مستخدم مرتقب) بتعيين مزاول لأداء عملية تأكد على جانب محدد من أنشطة المنشأة والتى هي مسئولية مباشرة لمستوى اقل فى الإدارة (الطرف المسئول) ولكنها في النهاية هى مسئولية الإدارة العليا.

### المزاول

٢٣- يعتبر مصطلح "مزاول" كما هو مستخدم في هذا الإطار اشمل من مصطلح " مراقب " كما هو مستخدم في معايير المراجعة ومعيار المراجعة المصري رقم "٢٤١٠" مهام الفحص المحدود للقوائم المالية التي تتعلق فقط بالمزاولين الذين يقومون بأداء مهام المراجعة والفحص المحدود المتعلقة بالمعلومات المالية التاريخية.

٢٤- قد يُطلب من المزاول أداء عمليات تأكد في مواضيع متعددة ، وقد تتطلب بعض من هذه المواضيع المهارة والمعرفة المتخصصة التي تفوق القدرات المعتادة للمزاول الفرد، وكما هو مذكور في الفقرة "١٧" (أ) ، لا يقبل المزاول القيام بعملية ما إذا كانت معرفته المبدئية بظروف المهمة تشير إلى انه لن يتمكن من الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بالكفاءة المهنية. وفي بعض الحالات يمكن الوفاء بالمتطلبات عن طريق استعانة المزاول بعمل أشخاص من فروع مهنية أخرى يمكن الإشارة اليهم بالخبراء. وفي مثل تلك الحالات يجب أن يكون المزاول على قناعة أن أولئك الخبراء يملكون المهارة والمعرفة المطلوبة وأن يكون للمزاول مستوى مناسب من التدخل في المهمة وعلى دراية بالعمل الذي تم الاستعانة بالخبير للقيام به.

### الطرف المسئول عن موضوع المهمة

٢٥- إن الطرف المسئول هو الشخص (أو الأشخاص) الذي:

(أ) يكون مسئولاً عن موضوع المهمة في "مهام إعداد التقارير المباشرة".

أو(ب) يكون مسئول عن المعلومة الخاصة بموضوع المهمة (التأكيد) في مهمة "قائمة على التأكيد" ويمكن أن يكون مسئولاً عن موضوع المهمة. ونجد كمثال لحالة يكون فيها الطرف المسئول مسئولا عن كل من المعلومة الخاصة بموضوع المهمة وموضوع المهمة، عندما تعين المنشأة مزاولاً لأداء عملية تأكد متعلقة بتقرير أعدته خاص باستمراريتها .ونجد كمثال لحالة يكون فيها الطرف المسئول مسئولا عن المعلومة الخاصة بالموضوع وليس موضوع المهمة ، عندما تُعيين منشأة ما مزاولاً لأداء عملية تأكد متعلقة بتقرير خاص باستمرارية شركة خاصة تكون المنشأة قد أعدته و ستقوم بتوزيعه على المستخدمين المرتقبين. وقد يكون أو لا يكون الطرف المسئول عن موضوع المهمة هو الطرف المسئول عن تعيين المزاول (الطرف الطالب للمهمة).

٢٦- يقدم الطرف المسئول للمزاول عادة إقرارا مكتوبا يقوم بتقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة سواء كان من المفروض توفرها في صورة تأكيد للمستخدمين المرتقبين أم لم تكن .ففى مهمة إعداد التقارير المباشرة قد لا يستطيع المزاول الحصول على مثل هذا الإقرار وخاصة عندما يكون الطرف الطالب للمهمة مختلفاً عن الطرف المسئول.

## المستخدمون المرتقبون

٢٧- المستخدمون المرتقبون هم شخص أو أشخاص أو مجموعة من الأشخاص يقوم المزاول بإعداد تقرير التأكد لهم. ويمكن أن يكون الطرف المسئول واحدا من المستخدمين المرتقبين ولكن ليس الوحيد.

٢٨- يوجه تقرير التأكد إلى جميع المستخدمين المرتقبين متى كان ذلك عمليا، ولكن في بعض الحالات قد يكون هناك مستخدمون مرتقبون آخرون، وقد لا يكون المزاول قادر على تحديد كل أولئك الذين سيستخدمون تقرير التأكد وبخاصة عندما تكون إمكانية الحصول على ذلك التقرير متاحة لعدد كبير من الناس. وفي مثل تلك الحالات وبخاصة عندما يكون المستخدمون المرتقبون لهذا التقرير لديهم اهتمامات كثيرة ومتنوعة في موضوع المهمة ، يجوز في هذه الحالة أن يكون المستخدمون المرتقبون مقصورين على كبار الأشخاص المعنيين ذوي الاهتمامات الجوهرية والمشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المرتقبين بطرق شتى ، فعلى سبيل المثال ، بالاتفاق بين المزاول والطرف المسئول والطرف الطالب للمهمة أو عن طريق القانون.

٢٩- متى كان ذلك عمليا يشترك المستخدمون المرتقبون أو ممثلوهم مع المزاول والطرف المسئول (والطرف الطالب للمهمة إذا كان شخصا مختلفا) في تحديد متطلبات المهمة. وبغض النظر عن اشتراك آخرين في المهمة. وعلى عكس مهمة الإجراءات المتفق عليها (والتي تتعلق بتقديم تقارير عن الاكتشافات بناء على الإجراءات بدلا من الاستنتاجات):

(أ) يكون المزاول مسئولا عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

و(ب) يطلب من المزاول تقصي أية مسألة يجد نفسه على دراية بها مما يؤدي بالمزاول إلى التساؤل عما إذا كان ينبغى القيام بتعديل هام ومؤثر في المعلومات الخاصة بالموضوع.

٣٠- في بعض الحالات يقوم المستخدمون المرتقبون(المصرفيون و الجهات الرقابية المعنية مثلاً) بفرض شروط على عملية التأكد كي يتم أداؤها لغرض محدود أو يطلبوا من الطرف المسئول

(أو الطرف الطالب للمهمة إذا كان شخصا مختلفاً) أن يرتب لذلك. وعندما تصمم المهام لمستخدمين مرتقبين محددين أو لغرض محدد يأخذ المزاول في حسبانه وضع قيود في تقرير التأكد الذي يقيد استخدامه على أولئك المستخدمين أو لذلك الغرض.

## موضوع المهمة

٣١- يمكن أن يأخذ موضوع مهمة التأكد أو المعلومة الخاصة بالموضوع أشكالاً عدة مثل:

- الأداء المالي أو المراكز المالية (على سبيل المثال المركز المالي التاريخي أو المستقبلي والأداء المالي والتدفقات النقدية) التي قد تكون فيها المعلومة الخاصة بموضوع المهمة تعبر عن الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.
- الأداء أو المراكز غير المالية التي يمكن أن تكون فيها المعلومة الخاصة بموضوع المهمة هى المؤشرات الرئيسية على الكفاءة والفاعلية (مثل أداء المنشأة).
- الخصائص الفيزيائية (مثل طاقة المصنع) والذي قد تكون فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة هو مستند توصيف.
- النظم والإجراءات ( مثل نظام الرقابة الداخلية أو تكنولوجيا المعلومات في المنشأة) والتي قد تكون فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة هى تأكيدا للفعالية.
- السلوك (فعلى سبيل المثال حوكمة الشركات والالتزام باللوائح وممارسات الموارد البشرية) التي قد تمثل فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تقريرا عن الالتزام أو عن الفعالية.

٣٢- يتضمن موضوع المهمة خصائص مختلفة أهمها الدرجة التي تكون عليها المعلومات الخاصة بالموضوع نوعية أم كمية، موضوعية أم شخصية، تاريخية أم مستقبلية، تتعلق بنقطة زمنية أم تغطى فترة زمنية. وتؤثر مثل تلك الخصائص على:

(أ) الدقة التي يمكن بها تقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس معينة.

و(ب) الاقتناع بالأدلة المتاحة.

ويشير تقرير التأكد إلى الخصائص التي لها أهمية خاصة للمستخدمين المرتقبين.

٣٣- يتمثل موضوع المهمة المناسب في كونه:

(أ) قابل للتحديد وقابل للتقييم والقياس المتسق بالرجوع إلى مقاييس معينة.

و(ب) إمكانية إخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات لجمع الأدلة المناسبة والكافية لدعم التأكد المناسب أو الاستنتاج المتعلق بالتأكد المحدود كما هو ملائم.

## المقاييس المحددة

٣٤- المقاييس المحددة هي وسائل القياس المستخدمة لتقييم أو قياس موضوع المهمة. ويتضمن ذلك-متى كان ذلك مناسبا- وسائل القياس المستخدمة في العرض والإفصاح. ويمكن أن تكون المقاييس المحددة رسمية فعلى سبيل المثال عند إعداد القوائم المالية يمكن أن تكون المقاييس المحددة هى معايير المحاسبة المصرية. وعند إعداد تقرير خاص بالرقابة الداخلية يمكن أن تتمثل المقاييس المحددة في إطار موضوع للرقابة الداخلية أو أهداف الرقابة الفردية الموضوعة خصيصا للمهمة. وعند إعداد التقارير الخاصة بمدى الالتزام يمكن أن تكون المقاييس المحددة هي القانون أو اللائحة المطبقة أو العقد.

و هناك أمثلة على مقاييس محددة أقل رسمية تتمثل في ميثاق شرف داخلي أو مستوى أداء متفق عليه (عدد المرات المتوقع أن تجتمع فيه لجنة معينة سنويا).

٣٥- تعتبر المقاييس المحددة المناسبة مطلوبة لتقييم ثابت بصورة مناسبة أو لقياس موضوع المهمة من منظور الحكم المهني. وبدون الإطار المرجعي الذي تقدمه المقاييس المحددة المناسبة تكون الاستنتاجات محلاً للتفسيرات الفردية وسوء الفهم ، و تعتبر المقاييس المحددة المناسبة ذات حساسية خاصة فيما يتعلق بالسياق التي تأتي فيه، وبعبارة أخرى تكون مرتبطة بظروف المهمة ، وقد تكون هناك مقاييس مختلفة بالنسبة لموضوع المهمة الواحد. فعلى سبيل المثال قد يختار الطرف المسئول عدد من شكاوى العملاء والتي تم حلها لإرضائهم موضوعا للمهمة تحت مسمى "إرضاء العملاء" ، وقد يختار طرف مسئول آخر عدد مرات الشراء المتكررة في الأشهر الثلاثة التي تلي الشراء الأولى كموضوعات لنفس المهمة.

٣٦- الخصائص الواجب توافرها في المقاييس المحددة المناسبة:

(أ) الملاءمة: تسهم المقاييس المحددة ذات الصلة بالموضوع في التوصل لنتائج تساعد المستخدمين المرتقبين في اتخاذ القرار المناسب.

(ب) الاكتمال: تكون المقاييس المحددة مكتملة بصورة كافية عندما لا يتم حذف العناصر ذات الصلة التي من شأنها أن تؤثر على الاستنتاجات في سياق ظروف المهمة. وتشمل المقاييس المحددة الكاملة، إذا لزم الأمر ، وسائل القياس المستخدمة في العرض والافصاح.

(ج) المصداقية: توفر المقاييس التي تتمتع بالمصداقية الفرصة لعمل تقييم ثابت بصورة

مناسبة أو قياس موضوع المهمة، ويشمل ذلك، إذا لزم الأمر، العرض والإفصاح، عند استخدامها في ظروف مماثلة بواسطة مزاولين مؤهلين بصورة مماثلة.

(د) الحياد: تساهم المقاييس المحددة المحايدة في التوصل لاستنتاجات بعيده عن التحيز.

(هـ) القدرة على الفهم: تساهم المقاييس المحددة المفهومة في التوصل لاستنتاجات واضحة وشاملة وليست خاضعة لتفسيرات مختلفة اختلافا جوهريا.

ولا يعتبر تقييم أو قياس موضوع المهمة بناء على توقعات المزاول الخاصة وأحكامه وخبرته الفردية مقاييس مناسبة.

٣٧- يقوم المزاول بتقييم ملاءمة المقاييس المحددة لمهمة محددة، بدراسة ما إذا كان يتوافر بها الخصائص الواردة أعلاه. وتعتبر الأهمية النسبية لكل خاصية على حده متعلقة بمهمة محددة مسألة حكم شخصى . فالمقاييس إما أن تكون موضوعة من قبل أو توضع خصيصا. وتتمثل المقاييس الموضوعة من قبل في القوانين واللوائح أو التى تكون صادرة عن منظمات مصرح لها أو معترف بها والتي تتبع إجراءات تتسم بالشفافية. أما بالنسبة للمقاييسالموضوعة خصيصا فهي الموضوعة لغرض المهمة .وسواء كانت المقاييس موضوعة من قبل أو وضعت خصيصا فهي تؤثر على العمل الذي يقوم به المزاول لتقييم ملاءمتها لمهمة محددة.

٣٨- يجب أن تكون المقاييس المحددة متوفرة للمستخدمين لتمكنهم من فهم كيف تم تقييم وقياس موضوع المهمة. وتتاح المقاييس للمستخدمين المرتقبين بطريقة أو بأخرى من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان.

(ب) تضمينها بصورة واضحة في العرض الخاص بمعلومات موضوع المهمة.

(ج) من خلال التضمين الواضح في تقرير التأكد.

(د) الفهم العام ،على سبيل المثال مقياس الوقت بالساعات والدقائق.

ويمكن أيضا أن تكون المقاييس متاحة فقط للمستخدمين المرتقبين، فعلى سبيل المثال شروط العقد أو المقاييس الصادرة عن هيئة صناعية والمتاحة فقط للمشتغلين بالصناعة. وعندما تكون المقاييس متاحة فقط لمستخدمين مرتقبين محددين أو تكون متعلقة فقط بغرض محدد ، يكون استخدام تقرير التأكد محصوراً على أولئك المستخدمين أو لذلك الغرض.

## الأدلة

٣٩- يقوم المزاول بتخطيط و أداء عملية التأكد ويتخذ موقف الشك المهني للحصول على الأدلة الملائمة الكافية عما إذا كانت المعلومة ذات الصلة بالموضوع خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة. ويأخذ المزاول في اعتباره الأهمية النسبية ومخاطر عملية التأكد وكم وجودة الأدلة المتاحة عند التخطيط للمهمة وأدائها وبخاصة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة.

## *الشك المهني*

٤٠- يقوم المزاول بتخطيط وأداء عملية التأكد مستخدما أسلوب الشك المهني و مدركا لإمكانية وجود الظروف التي قد تتسبب في تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفا هاما و مؤثرا .وقد يعني أسلوب الشك المهني أن المزاول يقوم بعمل تقييم نقدي بعقل يقظ متسائل عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها ، ويكون يقظاً للأدلة التي يكون بها تناقض أو تثير التساؤل بشأن إمكانية اعتماد الطرف المسئول على الوثائق أو الإقرارات. فعلى سبيل المثال يعد أسلوب الشك المهني أمرا ضروريا للمزاول أثناء المهمة لتخفيف خطر التغاضي عن الظروف المثيرة للشك المتمثلة في التعميم الزائد عند التوصل لاستنتاجات واستخدام افتراضات خاطئة عند تحديد الطبيعة والتوقيت والمدى التي تتم به إجراءات جمع الأدلة وتقييم النتائج المترتبة على ذلك.

٤١- نادرا ما تشمل عملية التأكد التحقق من سلامة المستندات كما أن المزاول لا يكون مدربا على أو يتوقع أن يكون خبيرا في مثل هذا التوثيق. ومع ذلك يمكن للمزاول دراسة إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يمكن استخدامها كدليل فعلى سبيل المثال الصور أو الفاكسات أو المستندات المصورة على أفلام أو غيرها من الوثائق الالكترونية. ويتضمن ذلك مراعاة الرقابة على إعدادها وحفظها عند اللزوم.

## *كفاية وملاءمة الأدلة*

٤٢- تعد الكفاية مقياساً لكمية الأدلة وتعد الملاءمة مقياساً لجودة الأدلة. ومن هنا تتضح ملاءمتها و مصداقيتها. فتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بخطر تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفا هامة (فكلما زاد الخطر كلما زادت إمكانية طلب الأدلة) ، وتتأثر كذلك بجودة هذه الأدلة (فكلما زادت الجودة ، كلما قلت الحاجة لطلب أدلة). وبناء عليه تكون العلاقة بين كفاية وملاءمة الأدلة علاقة تبادلية ومع ذلك فالحصول على أية أدلة أكثر لا يمكن فى حد ذاته أن يعوض عن قلة جودتها.

٤٣- تتأثر مصداقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف التى من خلالها تم الحصول عليها. ويمكن عمل تعميم بشأن مصداقية مختلف أنواع الأدلة ومع ذلك يخضع مثل هذا التعميم لاستثناءات هامة حتى عندما يتم الحصول على الأدلة من مصادر خارج المنشأة. فقد تكون هناك ظروف من شأنها أن تؤثر على مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها. فعلى سبيل المثال يمكن ألا نعتبر الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر خارجي مستقل مصدرا يعتمد عليه إذا لم يكن المصدر على دراية بالموضوع. وإذا أخذنا في الحسبان إمكانية وجود استثناءات يمكن أن تكون التعميمات التالية بشأن مصداقية المعلومات مفيدة:

- تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تكون الأدلة المعدة داخليا أكثر مصداقية عندما تكون الرقابة عليها فعالة.
- تكون الأدلة التي حصل المزاول عليها بصورة مباشرة (على سبيل المثال ملاحظة تطبيق الرقابة) أكثر مصداقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة (على سبيل المثال فحص تطبيق الرقابة).
- تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما تكون موجودة في شكل موثق سواء أكان ورقة أو بيانات الكترونية أو وسائل أخرى( فعلى سبيل المثال يكون السجل المكتوب المعاصر لاجتماع أكثر مصداقية من اقرار شفهي لما تم مناقشته).
- تعتبر الأدلة التي تقدمها الوثائق الأصلية مصدرا أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها عن طريق الصور أو الفاكسات.

٤٤- عادة ما يحصل المزاول على تأكد أكثر من الأدلة الثابتة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات الطبيعة المختلفة عن الأدلة التي يتم الحصول عليها بصورة فردية، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن يشير الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة إلى عدم مصداقية الدليل الفردي فعلى سبيل المثال يمكن أن يزيد تعزيز المعلومة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل من التأكد الذي يحصل عليه المزاول من إقرار من الطرف المسئول. وعلى النقيض فعندما لا تتطابق الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر معين مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، يحدد المزاول إجراءات جمع الأدلة الإضافية اللازمة لتفسير أسباب هذا التعارض و الوصول إلى رأى بشأنه.

٤٥- فيما يتعلق بالحصول على الأدلة الملائمة الكافية ، يكون من الصعب عامة الحصول على تأكد بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة التي تغطى فترة زمنية عن تلك التي تغطي نقطة

زمنية محددة. وبالإضافة إلى ذلك عادة ما تكون الاستنتاجات التى تم الوصول إليها عن تقييم أداء قاصرة على الفترة التي يغطيها هذا الأداء. ولا يقدم المزاول أي نتيجة متعلقة باستمرار الأداء فى المستقبل بالطريقة المحددة له.

٤٦- يقوم المزاول بمراعاة العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة وفائدة المعلومات من هذه الأدلة، ومع ذلك لا تكون مسألة الصعوبة أو التكاليف المتعلقة في حد ذاتها مبرراً لاستبعاد إجراء ضرورى من إجراءات جمع المعلومات ، بل يقوم المزاول باستخدام الحكم المهني وممارسة الشك المهني في تقييم كمية وجودة الأدلة وبالتالي كفاءتها وملاءمتها ، لدعم تقرير التأكد.

### *الأهمية النسبية*

٤٧- لدي تحديد المزاول طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وعند تقييم ما إذا كانت المعلومة الخاصة بالموضوع خالية من التحريفات فعليه مراعاة الأهمية النسبية في تحديد وتقييم ذلك. وعند دراسة الأهمية النسبية يقوم المزاول بتفهم وتقييم العناصر التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين . فعلى سبيل المثال عندما تسمح المقاييس المحددة بالتنوع في عرض معلومات الموضوع، يدرس المزاول إمكانية تأثير العرض الذي تبناه على قرارات المستخدمين المرتقبين. وتؤخذ الأهمية النسبية في الاعتبار في سياق العناصر الكمية والنوعية مثل الحجم النسبي، وطبيعة ودرجة تأثير تلك العناصر على تقييم أو قياس موضوع المهمة ومصالح المستخدمين المرتقبين. ويترك تقييم الأهمية النسبية وكذا الأهمية النسبية للعناصر الكمية والنوعية في مهمة محددة للحكم الشخصى للمزاول.

### خطر عملية التأكد

٤٨- يتمثل خطر عملية التأكد فى خطر قيام المزاول بإصدار رأى غير مناسب وذلك بسبب وجود تحريف هام فى المعلومات الخاصة بموضوع المهمة. ففي مهام إصدار تقارير تأكد مناسب يقوم المزاول بتخفيض خطر عملية التأكد لمستوى مقبول نسبيا بالنسبة لظروف المهمة وذلك للحصول على تأكد مناسب كأساس للنموذج الايجابي عن تعبير المزاول عن النتيجة التي توصل إليها . ويعتبر مستوى خطر عملية التأكد اكبر في مهام إصدار تقارير تأكد محدود عنه في مهام إصدار تقارير تأكد مناسب. ويرجع ذلك إلى اختلاف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة. ومع ذلك ففي مهام إصدار تقارير تأكد محدود يعد المزيج المكون من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كافياً للمزاول للحصول على درجة من التأكد ذات معنى كأساس لنموذج التعبير السلبي.

وحتى تكون درجة التأكد التي يحصل عليها المزاول ذات معنى يجب أن تكون قادرة على تعزيز ثقة المستخدمين المرتقبين المتعلقة بالمعلومات الخاصة بموضوع المهمة بدرجة واضحة.

٤٩- بصفة عامة يمكن أن يتمثل خطر عملية التأكد في المكونات التالية ، على الرغم من أن ليس من الضروري توافر جميع تلك المكونات أو كونها جوهرية في جميع عمليات التأكد:

(أ) الخطر المتمثل في أن تحرف المعلومة ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفا هاما والذي بدوره يتكون من:

(١) الخطر المتأصل: هي مخاطر تعرض أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها بأخطاء في أرصدة أو فئات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة.

و(٢) خطر الرقابة: هي مخاطر وقوع تحريف هام فى أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها فى وقت مناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية. وعندما يكون خطر الرقابة متعلق بموضوع المهمة يظل خطر الرقابة موجود بسبب المحددات المتأصلة فى تصميم وتشغيل أى نظام للرقابة الداخلية .

و(ب) خطر عدم الاكتشاف: وهي مخاطر أن تعجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب عن اكتشاف أخطاء في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى.

وتتأثر الدرجة التي يأخذ المزاول في اعتباره معها كل من هذه المكونات بظروف المهمة وعلى وجه التحديد على طبيعة موضوع المهمة وما إذا كانت تتعلق بأداء مهام إصدار تقارير تأكد مناسب أو مهام إصدار تأكد محدود.

## طبيعة وتوقيت و مدى إجراءات جمع الأدلة

٥٠- تختلف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة من مهمة لأخرى. ونظريا فإن التنوع المطلق في إجراءات جمع الأدلة ممكن . على أنه من الناحية العملية هناك صعوبة في إبلاغها بوضوح وبدون أي لبس. لذا يسعى المزاول لإبلاغها بوضوح وبدون لبس. ويستخدم النموذج المناسب في مهام إصدار تقارير تأكد مناسب ومهام إصدار تقارير تأكد محدود.

٥١- يعتبر "التأكد المناسب" مفهوم يرتبط بتجميع الأدلة الضرورية للمزاول للتوصل لاستنتاجات متعلقة بالمعلومات الخاصة بالموضوع ككل حتى يكون في وضع يسمح له بالتعبير عن تلك الاستنتاجات في النموذج الايجابي المطلوب في مهام إصدار تقارير تأكد مناسب. ومن الضروري للمزاول الحصول على الأدلة الملائمة و الكافية كجزء من عملية متكررة ومنتظمة تتعلق بـ:

(أ) الحصول على تفهم بشأن موضوع المهمة والظروف الأخرى المحيطة بالمهمة والتي – اعتمادا على موضوع المهمة – تشمل الحصول على فهم للرقابة الداخلية.

و(ب) استنادا على هذا التفهم يتم تقييم المخاطر التي تتمثل في إمكانية أن تحرف المعلومات ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفا هاما و مؤثرا.

و(ج) الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها ويشمل ذلك تطوير ردود الأفعال وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

و(د) القيام بإجراءات أخرى ترتبط ارتباطا واضحا بالمخاطر المحددة باستخدام خليط من التفتيش والملاحظة و المصادقات وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية والتحقق. وتتعلق مثل تلك الإجراءات الإضافية بإجراءات جوهرية تشمل ، إذا لزم الأمر، الحصول على معلومات مختلفة من مصادر مستقلة عن الطرف المسئول وتعتمد على طبيعة موضوع المهمة واختبار كفاءة تشغيل الرقابة الداخلية.

و(هـ) تقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة.

٥٢- يأتي "التأكد المناسب" في مرتبة اقل من التأكد الحاسم فنادراً ما يمكن تقليل خطر عملية التأكد لمستوى الصفر بتكلفة مناسبة وذلك لعوامل عديدة منها:

- استخدام الاختبار بالعينة.
- المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الأدلة المتوفرة للمزاول تكون مقنعة أكثر منها حاسمة.
- استخدام الحكم المهني في جمع وتقييم الأدلة وتكوين استنتاجات بناء على هذه الأدلة.

وفي بعض الحالات لا يتم تقييم وقياس خصائص الموضوع بالرجوع إلى مقاييس معينة.

٥٣- تتطلب كل من مهام إصدار تقارير تأكد مناسب ومهام إصدار تقارير تأكد محدود تطبيق مهارات وأساليب التأكد وجمع الأدلة الملائمة والكافية كجزء من عملية ارتباط متكررة منهجية

تشمل تفهم موضوع المهمة وغيره من ظروف المهمة. ومع ذلك فإن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع أدلة ملائمة وكافية في مهام إصدار تقارير تأكد محدود تكون محددة مقارنة بمهام إصدار تقارير تأكد مناسب. وبالنسبة لبعض موضوعات المهام قد يكون هناك إصدارات محددة لتقديم الإرشاد بشأن إجراءات جمع أدلة ملائمة وكافية فيما يتعلق بمهام إصدار تقارير تأكد محدود ، وكمثال على ذلك المعيار المصري رقم (٢٤١٠) مهام الفحص المحدود للقوائم المالية والذي يوضح أنه يتم الحصول على أدلة كافية ومناسبة لعمليات الفحص المحدود بشكل رئيسي من خلال الإجراءات التحليلية والاستفسارات، أما في ظل غياب إصدار ذو صلة ستختلف الإجراءات لجمع الأدلة الكافية والملائمة باختلاف ظروف المهمة، وعلى وجه التحديد موضوع المهمة وحاجات المستخدمين المرتقبين والطرف الطالب للمهمة. ويتضمن ذلك الوقت المتعلق ومحددات التكلفة. وبالنسبة لكل من مهام إصدار تقارير تأكد مناسب وتأكد محدود إذا أصبح المزاول على دراية بأمر دفعه للتساؤل عما إذا كان يجب عمل تعديل هام للمعلومة الخاصة بموضوع المهمة فإنه يقوم بالسعي وراء هذا الأمر بأداء إجراءات أخرى كافية ليتمكن من إصدار التقرير.

## كم وجودة الأدلة المتاحة

٥٤- يتأثر كم وجودة الأدلة المتاحة بالآتى :

(أ) خصائص موضوع المهمة و المعلومات المتاحة الخاصة به ، فعلى سبيل المثال قد يكون من المتوقع الحصول على أدلة اقل موضوعية عندما تكون المعلومة الخاصة بالموضوع مستقبلية بدلا من تاريخية (راجع الفقرة "٣٢").

و(ب) ظروف المهمة بخلاف خصائص موضوع المهمة وذلك عندما تكون الأدلة المتوقع توافرها غير موجودة ويرجع ذلك على سبيل المثال إلي توقيت تعيين المزاول أو سياسة المنشأة في الاحتفاظ بالمستندات أو حظر مفروض على الطرف المسئول عن موضوع المهمة ، وعادة ما تكون الأدلة المتاحة مقنعة أكثر منها حاسمة.

٥٥- لا يعتبر التقرير غير المتحفظ ملائم لأي من نوعي مهام التأكد في حالة القيد الهام على نطاق عمل المزاول وذلك في حالة:

(أ) أن تمنع الظروف المزاول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر إصدار تقرير تأكد مناسب للمستوى المقبول.

أو(ب) يفرض الطرف المسئول أو الطالب للمهمة حظرا يمنع المزاول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر مهمة إصدار تقرير تأكد مناسب لمستوى مقبول.

## تقرير التأكد

٥٦- يقدم المزاول تقريرا مكتوبا يحتوي على نتيجة التأكد الذي توصل إليه بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

وتضع معايير المراجعة المصرية والمعايير المصرية لمهام الفحص المحدود والمعايير المصرية لمهام التأكد العناصر الأساسية لعمل تقارير تأكد ، وبالإضافة إلى ذلك يضع المزاول في اعتباره المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير ويشمل ذلك الاتصال بالمسئولين عن حوكمة المنشأة عندما يكون ذلك ملائما.

٥٧- في مهمة قائمة على التأكيد ، يمكن صياغة النتيجة التي توصل إليها المزاول إما:

(أ) في سياق تأكيد الطرف المسئول (على سبيل المثال:" في رأينا يعتبر تأكيد الطرف المسئول بأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفاعلية، قد عُرض بصورة عادلة وواضحة ، في جميع جوانبه الهـــامة ، استناداً إلى المقاييس أ ب ج").

أو(ب) بصورة مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس (على سبيل المثال "في رأينا يعتبر نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع جوانبه الهامة استنادا إلى المقاييس أ ب ج")

وفي مهمة إعداد تقارير مباشرة يتم صياغة النتيجة التي توصل إليها المزاول مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس.

٥٨- في مهمة إصدار تقرير تأكد مناسب يعبر المزاول عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج الايجابي فمثلاً عبارة " فمن رأينا يُعد نظام الرقابة الداخلية فعال ، في جميع جوانبه الهامة استنادا إلى المقاييس أ ب ج " تعبر عن "التأكد المناسب". وبقيام المزاول بأداء إجراءات جمع الأدلة ذات طبيعة وتوقيت ومدى مناسب، مع الأخذ في الاعتبار خصائص موضوع المهمة وظروف المهمة الأخرى ذات الصلة التي وضعت في تقرير التأكد، يكون المزاول قد حصل على الأدلة الملائمة والكافية لتخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مقبول .

٥٩- في مهمة إصدار تقرير تأكد محدود يعبر المزاول عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج السلبي فمثلاً عبارة "استنادا على العمل المذكور في هذا التقرير لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن نظام الرقابة الداخلية غير فعال في جميع جوانبه الهامة وذلك استنادا إلى المقاييس أ ب ج". تعبر عن مستوى "التأكد المحدود" الذي يعتبر متناسب مع مستوى إجراءات المزاول في جمع الأدلة مع الأخذ في الاعتبار خصائص موضوع المهمة وغيرها من ظروف المهمة المذكورة في تقرير التأكد.

٦٠- لا يُعبر المزاول عن استنتاج بدون تحفظات في أى من نوعي عملية التأكد في حالة وجود الظروف الآتية ، والتى بناء على حكم المزاول الشخصى تكون أو قد تكون لها تأثير هام و مؤثر:

(أ) وجود قيد على نطاق عمل المزاول (انظر الفقرة "٥٥"). يعبر المزاول عن استنتاج بتحفظ أو عدم القدرة على إبداء استنتاج اعتمادا على درجة أهمية أو جوهرية القيد. وفي بعض الحالات يفكر المزاول في الانسحاب من المهمة.

(ب) في الحالات التالية حيث:

(١) تتم صياغة النتيجة التي توصل إليها المزاول في سياق تأكيد الطرف المسئول ولا يكون قد تم توضيح هذا التأكيد بصورة عادلة في جميع جوانبه الهامة.

أو(٢) تتم صياغة النتيجة التي توصل المزاول إليها في سياق موضوع المهمة والمقاييس المحددة وتكون المعلومات الخاصة بالموضوع محرفة تحريفا هاما ومؤثرا.

يعبر المزاول عن استنتاج متحفظ أو عكسي اعتمادا على مدى أهمية أو جوهرية السبب.

(ج) عندما يكتشف بعد قبول المهمة أن المقاييس المحددة غير مناسبة أو أن موضوع المهمة غير ملائم لعملية التأكد يصدر المزاول:

(١) استنتاجاً متحفظاً أو عكسياً اعتمادا على مدى أهمية و جوهرية السبب وذلك عندما يكون من المحتمل أن تضلل المقاييس غير المناسبة أو موضوع المهمة غير الملائم المستخدمين المرتقبين.

(٢) استنتاجاً متحفظاً أو عدم القدرة على إبداء استنتاج اعتمادا على مدى أهمية أو جوهرية الموضوع في حالات أخرى.

وفي بعض الحالات قد ينظر المزاول في الانسحاب من المهمة.

## سوء استخدام اسم المزاول

٦١- يرتبط اسم المزاول بموضوع المهمة عندما يقدم تقريرا بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة أو يوافق على استخدام اسمه في ارتباط مهنى متعلق بموضوع المهمة .إذا لم يكن المزاول مرتبطا بهذه الطريقة لا يفترض الغير مسئولية هذا المزاول.و إذا علم المزاول أن طرفاً يسئ استخدام اسمه في موضوع مرتبط بالمهمة، يطلب المزاول من هذا الطرف التوقف عن عمل ذلك. و يقوم المزاول أيضا بدراسة الخطوات الأخرى اللازمة مثل إخطار المستخدمين من الأطراف الخارجية بإساءة استخدام اسمه أو يمكنه السعي للحصول على الاستشارة القانونية.

# ملحق

## الفروق بين مهام إصدار تقارير تأكد مناسب ومهام إصدار تقارير تأكد محدود

يوضح هذا الملحق الفروق بين مهام إصدار تقارير تأكد مناسب ومهام إصدار تقرير تأكد محدود و التي تمت مناقشتها في هذا الإطار (انظر الفقرات المشار إليها تحديدا).

| نوع المهمة | الهدف | إجراءات جمع الأدلة | تقرير التأكد |
|---|---|---|---|
| **مهمة إصدار تقرير تأكد مناسب** | تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مقبول منخفض بالنسبة لظروف المهمة كأساس للنموذج الايجابي للتعبير عن النتيجة التي توصل إليها المزاول (الفقرة "١١") | يتم الحصول على الأدلة الكافية الملائمة كجزء من عملية روتينية تشمل:<br>• التوصل لفهم ظروف المهمة<br>• تقييم المخاطر<br>• التعامل مع المخاطر التي تم تقييمها<br>• القيام بأداء إجراءات إضافية باستخدام مزيج من التفتيش والملاحظة و المصادقات وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية مثل إجراءات إضافية تتعلق بإجراءات جوهرية ، تشمل متى كان ملائما، الحصول على تأكيد للمعلومات والاعتماد على طبيعة موضوع المهمة واختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة.<br>• تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها.<br>(الفقرتين "٥١" و "٥٢"). | وصف لظروف المهمة ونموذج للتعبير الايجابي عن النتيجة التي تم التوصل إليها (الفقرة "٥٨") |

| نوع المهمة | الهدف | إجراءات جمع الأدلة | تقرير التأكد |
|---|---|---|---|
| **مهام إصدار تقرير تأكد محدود** | تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مقبول بالنسبة لظروف المهمة ولكن يكون هذا الخطر اكبر من الخطر في حالة مهمة التأكد المناسب وذلك بوصفه الأساس للنموذج السلبي للتعبير عن النتيجة التي توصل المزاول إليها (فقرة "١١"). | يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة كجزء من عملية ارتباط روتينية تشمل التوصل لفهم موضوع المهمة وظروف المهام الأخرى ولكن تكون الإجراءات فيها محدودة مقارنة بمهام التأكد المناسب (الفقرة "٥٣"). | وصف لظروف المهمة ونموذج سلبي للتعبير عن هذه النتيجة (فقرة "٥٩") |

# معايير المراجعة المصرية

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)
# الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها

# معيار المراجعة المصـري رقم (٢٠٠)

## الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمهـا

## المحتـــويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)
# الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها



## المقدمة

١-يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن أهداف عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها. كما يصف أيضا مسئولية الإدارة عن إعداد وعرض القوائم المالية وتحديد إطار إعداد التقارير المالية الذي سيستخدم في إعداد القوائم المالية المشار إليه في معايير المراجعة المصرية بـ"إطار إعداد التقارير المالية المطبق".

## هدف مراجعة قوائم مالية

**٢- إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

٣- تُعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هو مُعرف في إطار عمليات التأكد. فيعرف الإطار ويصف عناصر وأهداف عملية التأكد. وتُطبق معايير المراجعة المصرية الإطار في سياق مراجعة القوائم المالية وتحتوى هذه المعايير على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية بالإضافة إلى الإرشادات ذات الصلة حتى يتم تطبيقها في عملية المراجعة. وتناقش الفقرتان "٣٤" و "٣٣" من هذا المعيار معنى مصطلح "القوائم المالية" ومسئولية الإدارة عن مثل تلك القوائم. وكما تم مناقشته في الإطار فإن أحد شروط قبول عملية التأكد هو أن تكون المقاييس المشار إليها في التعريف " مقاييس مناسبة" ومتاحة للمستخدمين المرتقبين. وتناقش الفقرات من "٣٧" إلى "٤٠" من هذا المعيار المقاييس المناسبة ومدى توافرها للمستخدمين المرتقبين بالنسبة لمراجعة القوائم المالية ويكون ذلك من خلال وضع مراقب الحسابات في اعتباره مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية.

## المتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بعملية مراجعة قوائم مالية

**٤- على مراقب الحسابات الالتزام بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بمهام المراجعة.**

٥- كما هو موضح في معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" فعادة ما تشمل المتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية الجزء (أ) و(ب) *الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة*. ويحدد معيار المراجعة المصري (٢٢٠) المبادئ الأساسية للسلوك المهني التى وردت فى الجزء (أ) و(ب) من الميثاق. كما يقرر مسئوليات الشريك المسئول المتعلقة بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية. ويعترف معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) بأن فريق المهام مكلف بالاعتماد على نظم المؤسسة للوفاء بمسئولياتها المتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة المطبقة على كل مهمة المراجعة (فعلى سبيل المثال فيما يتعلق بإمكانيات وكفاءات الأفراد من خلال تعيينهم وتدريبهم الرسمي والاستقلالية من خلال تراكم وتبليغ معلومات الاستقلالية ذات الصلة والحفاظ على العلاقة مع العملاء من خلال نظم قبولهم واستمرار العلاقة معهم والالتزام بالمتطلبات التنظيمية والقانونية من خلال عملية الرقابة) ، وذلك ما لم توحى المعلومات التي تقدمها المؤسسة بخلاف ذلك. وبناء عليه يتطلب المعيار المصري لمراقبة الجودة "مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها" من المؤسسة بأن تضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة تأكد مناسبة بأن المؤسسة والعاملين بها يلتزمون بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة.

## القيام بمراجعة قوائم مالية

**٦- على مراقب الحسابات القيام بعملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية.**

٧- تحتوى معايير المراجعة المصرية على مجموعة من المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية بالإضافة إلى كافة الإيضاحات والتفسيرات والإرشادات المرتبطة بها بما فى ذلك الملاحق المرفقة بها. ويجب فهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها في سياق الإيضاحات والتفسيرات التي تقدم الإرشادات لتطبيقها. فيجب دراسة نص المعيار بأكمله من أجل فهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها.

٨- عند قيام المراقب بأداء عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية يجب أن يكون على دراية وأن يأخذ الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة المطبقة على عمليات المراجعة في حسبانه. وتقدم الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة إرشادات تفسيرية ومساعدة عملية للمراقبين عند تطبيقهم لمعايير المراجعة المصرية. أما بالنسبة للمراقب الذي لا يطبق الإرشادات الموجودة في الإصدارات المهنية لممارسات

المراجعة ذات الصلة فعليه أن يكون مستعدا لتفسير كيف تم الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية الواردة في المعيار الذي تناقشه الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة.

٩- يمكن للمراقب أيضا القيام بعملية المراجعة طبقا لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد معين.

## نطاق عملية مراجعة قوائم مالية

١٠- يشير مصطلح "نطاق عملية المراجعة" إلى إجراءات المراجعة الواجب أداؤها طبقا للظروف لتحقيق هدف المراجعة وذلك طبقا لحكم المراقب الشخصى واستناداً إلى معايير المراجعة المصرية.

**١١- لتحديد الإجراءات اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية يقوم المراقب بالالتزام بكل معيار من هذه المعايير المتعلقة بعملية المراجعة.**

١٢- قد يطلب من مراقبى الحسابات عند القيام بعملية المراجعة الالتزام بالمتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية الأخرى بالإضافة إلى معايير المراجعة المصرية ، و يجب ألا تخالف هذه المعايير القوانين واللوائح المحلية التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية ، وفي حالة حدوث اختلاف بين القوانين واللوائح ومعايير المراجعة المصرية حينئذ لا تعتبر عملية المراجعة التي تمت طبقا للقوانين واللوائح المحلية أنها أديت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية.

١٣- عندما يقوم المراقب بأداء عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد ما فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل معايير المراجعة المصرية المتعلقة بعملية المراجعة هذه ، يقوم المراقب أيضا بأداء أية إجراءات مراجعة إضافية ضرورية للالتزام بالمعايير المتعلقة بتلك البلد.

**١٤- يمتنع على المراقب إدعاء الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية إلا في حالة الإمتثال الكامل لجميع هذه المعايير في إتمام مهمته .**

## الشك المهني

**١٥- ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدى إلى تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا ومن ثم عدم مصداقيتها.**

١٦- يقصد بالشك المهني تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ويكون منتبها إلى أدلة المراجعة المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة. وعلى سبيل المثال فإن إتباع أسلوب الشك المهني يعتبر ضروريا خلال مراحل المراجعة المختلفة لتخفيض خطر إغفال حالات تثير الشك أو التعميم الزائد فى التوصل إلى استنتاجات نتيجة القيام بالملاحظة أو من استخدام افتراضات خاطئة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم النتائج المحققة منها. وعند تخطيط وأداء المراجعة، على المراقب ألا يفترض أن الإدارة غير أمينة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل. وبالتالي فإن إقرارات الإدارة لا تعد بديلا عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ليتمكن المراقب من التوصل إلى إستنتاجات مناسبة يبنى عليها رأيه.

## درجة التأكد المناسبة

١٧- يحصل مراقب الحسابات الذي يقوم بعملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية على درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الهامة والمؤثرة سواء أكانت بسبب غش أو خطأ. ويعبر مفهوم "درجة التأكد المناسبة" عن تجميع كافة أدلة المراجعة الضرورية للمراقب ليتحقق من أن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة ،ومن هنا يتضح مدى ارتباط درجة التأكد المناسبة بعملية المراجعة ككل.

١٨- لا يمكن لمراقب الحسابات الحصول على تأكد حاسم بسبب وجود بعض المحددات المتأصلة التي قد تؤثر على قدرته على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة .و تنشأ هذه المحددات عن عوامل مثل:

- استخدام العينة.
- المحددات المتأصلة الناجمة عن طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية (مثال: إمكانية حدوث تواطؤ أو تجاوزات الإدارة).
- حقيقة أن غالبية أدلة المراجعة مقنعة أكثر منها حاسمة.

١٩- كما يعتمد مراقب الحسابات على حكمه الشخصي في أدائه لأعمال المراجعة لإبداء رأيه وذلك فيما يتعلق بالأمور الآتية:

(أ) الحصول على أدلة المراجعة ، على سبيل المثال عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات المراجعة.

و(ب) التوصل إلى إستنتاجات بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، على سبيل المثال عند تقييم مدى ملاءمة التقديرات التي أعدتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.



٢٠- بالإضافة إلى ذلك هناك محددات أخرى تؤثر على قناعة مراقب الحسابات بأدلة المراجعة المتاحة بغرض التوصل لنتائج بشأن تأكيدات محددة (مثل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة) وفي هذه الحالات تحدد معايير المراجعة المصرية إجراءات مراجعة معينة يجب اتخاذها للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ، نظرا للطبيعة الخاصة لهذه التأكيدات ، وذلك في حالة عدم وجود:

(١) ظروف غير عادية تؤدي إلى زيادة احتمالات حدوث تحريفات هامة مؤثرة بشكل اكبر من المتوقع في الظروف العادية.

أو(ب) أية مؤشرات تدل على حدوث تحريفات هامة ومؤثرة.

٢١- بناء على العوامل التي تم شرحها أعلاه ، فإن عملية المراجعة لا تعتبر ضمانا بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة بسبب عدم إمكانية الحصول على التأكد الحاسم. وعلاوة على ذلك لا يعتبر رأي المراجعة تأكيداً لاستمرارية المنشأة كما انه لا يعبر بالضرورة عن مدى كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة شئون المنشأة.

## خطر المراجعة والأهمية النسبية

٢٢- تسعى المنشآت وراء وضع استراتيجيات من اجل تحقيق أهدافها واعتمادا على طبيعة العمليات والصناعة والبيئة التنظيمية التي تعمل بها وحجم المنشأة ومدى تشابكها ، و تواجه هذه المنشأة العديد من المخاطر التي تواجه النشاط . وتقع مسئولية تحديد مثل هذه المخاطر ومواجهتها على عاتق الإدارة . وحيث لا ترتبط جميع المخاطر بإعداد القوائم المالية. فإن اهتمام مراقب الحسابات ينصب فقط على المخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية.

٢٣- يقوم مراقب الحسابات بالحصول على أدلة المراجعة وتقييمها للحصول على درجة التأكد المناسبة بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية . ويعترف مفهوم درجة التأكد المناسبة بإمكانية وجود خطر يتمثل في عدم ملاءمة رأي المراجعة. ويُعرف الخطر المتمثل في قيام المراقب بإبداء رأي مراجعة غير ملائم عندما تحرف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا "بخطر المراجعة".

**٢٤- ينبغي على مراقب الحسابات تخطيط وأداء عملية المراجعة لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبيا يتماشى مع هدف عملية المراجعة.** ويقوم المراقب بتخفيض خطر المراجعة عن طريق وضع وأداء إجراءات مراجعة للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة وذلك حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأي المراجعة. ويمكن الحصول على درجة التأكد المناسبة عندما يقوم المراقب بتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً.

٢٥- يتولد خطر المراجعة من خطر التحريف الهام و المؤثر في القوائم المالية (أو ببساطة "خطر التحريف الهام والمؤثر") (أو بمعنى آخر خطر وجود تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية قبل عملية المراجعة) أما خطر عدم تمكن المراقب من إكتشاف مثل تلك التحريفات فهو ("خطر عدم الاكتشاف"). ويقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة لتقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة ويسعى للحد من خطر عدم الاكتشاف بأداء إجراءات مراجعة إضافية استنادا على هذا التقييم (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" ومعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠)، "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها"). وتتضمن عملية المراجعة ممارسة الحكم المهني في وضع أسلوب للمراجعة من خلال التركيز على الأخطاء التي يمكن حدوثها (مثلا: ما هي التحريفات المحتملة التي يمكن أن تنشأ) على مستوى التأكيد (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) "أدلة المراجعة ") والقيام بإجراءات المراجعة فى ضوء الأخطار التي تم تقييمها وذلك للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.

٢٦- يتركز اهتمام مراقب الحسابات في التحريفات الهامة والمؤثرة ولا يكون مسئولا عن اكتشاف التحريفات التي ليست هامة ومؤثرة على القوائم المالية ككل. فيأخذ المراقب بعين الاعتبار ما إذا كان تأثير التحريفات المحددة التي لم يتم تصحيحها، سواء منفردة أو مجمعة، هاما ومؤثرا على القوائم المالية مأخوذة ككل. و ترتبط الأهمية النسبية بخطر المراجعة (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠) ، "الأهمية النسبية فى المراجعة"). وحتى يستطيع المراقب وضع إجراءات للمراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات هامة ومؤثرة على القوائم المالية مأخوذة ككل ، يقوم بمراعاة التحريفات الهامة والمؤثرة على مستويين: مستوى القائمة المالية بأكملها و مستوى علاقتها مع فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة.

٢٧- يدرس مراقب الحسابات خطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى القوائم المالية بأكملها والتي تشير إلى أخطار التحريفات الهامة والمؤثرة التي تنتشرفى القوائم المالية ككل وتؤثر بصورة محتملة على العديد من التأكيدات.وغالبا ما ترتبط الأخطار ذات الطبيعة المماثلة ببيئة الرقابة داخل المنشأة (على الرغم من أن تلك الأخطار قد ترتبط أيضا بعناصر أخرى مثل الظروف الاقتصادية الآخذة في التدهور)، ولكنها ليست مرتبطة بالضرورة مع تأكيدات محددة في فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو مستوى الإفصاح ، فعلى العكس يمثل الخطر الكلي الظروف التي تزيد من الخطر من إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة في أي عدد من التأكيدات المختلفة. على سبيل المثال من خلال تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون مثل تلك الأخطار ذات علاقة خاصة باعتبارات المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.ويشمل رد فعل المراقب بالنسبة لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة الذي تم تقييمه على مستوى القائمة المالية بأكملها مراعاة المعرفة والمهارة وقدرة الأفراد المكلفين بأداء مسئوليات المهام الجوهرية ، ويشمل ذلك إمكانية إشراك خبراء، ومستوى الإشراف الملائم وما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوك جوهرية حول إمكانية المنشأة في الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل المنظور.

٢٨- يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره أيضا خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات ومستوى الإفصاح لأن مثل تلك الاعتبارات تساعد بصورة مباشرة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى القيام بإجراءات مراجعة إضافية على مستوى التأكيد. ويسعى المراقب للحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية في فئة المعاملات وأرصدة الحسابات ومستوى الإفصاح بالطريقة التي تمكنه عند الانتهاء من المراجعة من إبداء رأيه المتعلق بالقوائم المالية المأخوذة ككل في مستوى منخفض نسبيا بالنسبة لخطر المراجعة. وينتهج مراقبى الحسابات مناهج مختلفة لتحقيق هذا الهدف.

٢٩- تقدم الفقرات التالية شرحاً لعناصر خطر المراجعة.و يتكون خطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد من مكونين:

- "الخطر المتأصل" هو خطر تعرض أرصدة حسابات أو فئات معاملات بسبب طبيعتها لتحريفات قد تكون هامة و مؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة . ويعد خطر مثل هذا التحريف اكبر بالنسبة لبعض التأكيدات ونوعية المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات ذات الصلة عنه في أخرى. فعلى سبيل المثال تعتبر الحسابات المعقدة

أكثر عرضة للتحريف عن الحسابات المبسطة ، و تكون الحسابات الناتجة عن التقديرات المحاسبية يكتنفها عدم تأكد جوهري في القياس، عرضه لمخاطر اكبر من تلك التي تشكلها الحسابات التى تتكون من بيانات واقعية روتينية نسبياً. ويمكن أيضا أن تؤثر الظروف الخارجية التي قد تسبب في أخطار النشاط على الخطر المتأصل، فعلى سبيل المثال قد تؤدى التطورات التكنولوجية إلى تقادم منتج معين مما يجعل المخزون عرضة لظهور قيمته بأعلى من قيمته الحقيقية.وبالإضافة إلى تلك الظروف التي تعد خاصة بتأكيد محدد قد تؤثر عوامل في المنشأة والبيئة التي ترتبط بعدد من أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات، على الخطر المتأصل المتعلق بتأكيد محدد. وتشمل العوامل الأخيرة أيضا على سبيل المثال نقص رأس المال العامل الكاف لاستمرار عمليات أو نشاط آخذاً في التدهور.

- " خطر الرقابة" هي خطر أن تقع تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات – والتي قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى- ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها على أساس منتظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية. وتعكس مثل تلك المخاطر دليلاً على مدى كفاءة وضع وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد قوائمها المالية. وهناك بعض من أخطار الرقابة سيظل قائماً بسبب المحددات المتأصلة فى نظام الرقابة الداخلية.

٣٠- يعتبر كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة من الأخطار التي تخص المنشأة و يتواجدان بصورة منفصلة عند مراجعة القوائم المالية. و يتطلب الأمر من مراقب الحسابات تقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة لمستوى التأكيد باعتباره أساساً لإجراءات المراجعة وذلك على الرغم من أن هذا التقييم يعتبر حكماً شخصياً و ليس قياسا دقيقا لهذا الخطر. وعندما يبنى المراقب تقييمه لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة على توقعه لكفاءة تشغيل الرقابة الداخلية يقوم المراقب بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة لدعم تقييم المخاطر. ولا تشير معايير المراجعة المصرية في العادة إلى كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة بصورة منفصلة ولكن تشير إلى تقييم مشترك لـ"خطر التحريف الهام والمؤثر" . وعلى الرغم من أن معايير المراجعة المصرية تصف في العادة تقييما مشتركا لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة إلا إن المراقب يمكنه عمل تقييمات منفصلة أو مشتركة للخطر المتأصل وخطر الرقابة اعتمادا على أفضل أساليب للمراجعة والاعتبارات العملية.
و يمكن التعبير عن تقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في شكل كمي مثل النسب أو في شكل

غير كمي . وعلى أي حال تعتبر الحاجة لقيام المراقب بعمل تقييما ملائما للخطر أكثر أهمية من الطرق المختلفة التي يؤدى بها هذا التقييم.



٣١- "خطر عدم الاكتشاف"- هي المخاطر التي تنشأ عن عجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب في اكتشاف تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى. ويعكس خطر عدم الاكتشاف مدى فعالية إجراءات المراجعة التي يطبقها المراقب. ولا يمكن تقليل خطر عدم الاكتشاف إلى الصفر بسبب عدم قيام المراقب عادة بفحص جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات وبسبب عوامل أخرى منها. قيام المراقب باختيار إجراء مراجعة غير ملائم أو إساءة إستخدام إجراء مراجعة ملائم أو تفسير نتائج المراجعة بشكل خاطئ. ويمكن التعامل مع تلك العوامل الأخرى عادة من خلال التخطيط المناسب وإلحاق الأفراد المناسبين بفريق العمل وإتباع الشك المهني والإشراف وفحص أعمال المراجعة التي تم أداؤها.

٣٢- يرتبط خطر عدم الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يحددها المراقب لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض بشكل مقبول. وبالنسبة لأي مستوى محدد من خطر المراجعة فإن المستوى المقبول من خطر عدم الاكتشاف ينطوي على علاقة عكسية بالنسبة لتقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة بالنسبة لمستوى التأكيد ، فكلما زادت نسبة إعتقاد المراقب بوجود تحريفات هامة ومؤثرة كلما قلت نسبة خطر عدم الاكتشاف التي يمكن قبولها. وعلى العكس فكلما قلت نسبة إعتقاد المراقب بوجود خطر تحريفات هامة ومؤثرة كلما زادت نسبة خطر عدم الاكتشاف الذي يمكن قبوله.

## المسئولية عن القوائم المالية

٣٣- في الوقت الذي تنحصر فيه مسئولية مراقب الحسابات على تكوين وإبداء رأي على القوائم المالية، تقع مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق على عاتق إدارة المنشأة والإشراف من قبل أولئك المسئولين عن حوكمة الشركة، وبالتالي فإن مراجعة القوائم المالية لا تعفى الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة من مسئولياتهم.

٣٤- يشير مصطلح "القوائم المالية" إلى عرض هيكلي للقوائم المالية والتي عادة ما تتضمن ايضاحات مصاحبة مأخوذة من السجلات المحاسبية وتهدف إلى تبليغ الموارد الاقتصادية أو إلتزامات المنشأة في نقطة زمنية معينة أو التغييرات التي تمت عليها خلال فترة زمنية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية. و يشير المصطلح إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية ولكن يمكن أن يشير أيضا إلى قائمة مالية مستقلة فعلى سبيل المثال ، الميزانية أو قائمة بالإيرادات والمصروفات أو غيرها من الإيضاحات المتممة ذات الصلة.

٣٥- تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدى والإيضاحات التي تشمل موجزاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

٣٦- تقع مسئولية تحديد إطار التقارير المالية على عاتق الإدارة وذلك لاستخدامه في إعداد وعرض القوائم المالية.
وتكون الإدارة مسئولة أيضا عن إعداد وعرض القوائم المالية بما يتسق وإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتشمل هذه المسئولية الآتي:

- تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد وعرض قوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة قد تحدث بسبب غش أو خطأ.
- اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها.
- اتخاذ تقديرات محاسبية مناسبة للظروف.

## تحديد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية

**٣٧- على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة في إعداد القوائم المالية مقبولا أم لا** . فعادة ما يقوم المراقب بتحديد ذلك عندما يفكر فيما إذا كان سيقبل عملية المراجعة أم لا ، وذلك حسبما هو مذكور في معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) "شروط التكليف بعمليات المراجعة" ويشار إلى إطار إعداد التقارير المالية المقبول في معايير المراجعة المصرية بـ"إطار إعداد التقارير المالية المطبق".

٣٨- يحدد المراقب ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة مقبولاً بالنظر إلى طبيعة المنشأة (مثل: ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة لا تهدف إلى الربح) والهدف من القوائم المالية.

## القوائم المالية المصممة للوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية

٣٩- في بعض الحالات يكون هدف القوائم المالية الوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية. حيث تحدد إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إطار إعداد التقارير المالية الواجب تطبيقه في مثل هذه الظروف.و يعتبر ما يلى أمثلة على ُأطر إعداد التقارير المالية التي توجه للوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين: الأسس الضريبية المحاسبية لمجموعة من القوائم المالية التي تصاحب الإقرار الضريبي للمنشأة، وأحكام إعداد التقارير المالية الخاصة بهيئة رقابية حكومية لمجموعة من القوائم المالية لتلبية حاجة هذه الهيئة للمعلومات، أو إطار إعداد تقارير مالية مصمم إستنادا إلى نصوص إتفاقية تحدد القوائم المالية الواجب إعدادها. وقد تكون القوائم المالية المُعدة طبقا لأطر إعداد التقارير تلك هي القوائم المالية الوحيدة التي أعدتها المنشأة وفي مثل هذه الظروف غالباً ما يقوم مستخدمون آخرون بإستخدامها بالإضافة إلى أولئك الذين صممت تلك الأطر من أجلهم.وعلى الرغم من التوزيع الواسع للقوائم المالية في مثل تلك الحالات يستمر إعتبار أن القوائم المالية مصممة للوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية طبقاً لمعايير المراجعة المصرية. ويهدف معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) "تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة" إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالقوائم المالية التى تهدف لتلبية إحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية. وعلى الرغم من أن المستخدمين المحددين قد لا يكونوا معروفين، فإن القوائم المالية المُعدة طبقا لإطار ليس مصمما لتقديم عرض عادل وصادق يتناوله معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠).

## القوائم المالية المصممة لتلبية الاحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين من المعلومات المالية.

٤٠- لا يجد العديد من مستخدمي القوائم المالية أنفسهم في وضع يمكنهم من طلب قوائم مالية مصممة للوفاء باحتياجاتهم الخاصة للمعلومات. وبينما لا يمكن الوفاء بجميع إحتياجات مستخدمين معينين من المعلومات إلا أنه يوجد إحتياجات مشتركة للمعلومات المالية لمدى واسع من المستخدمين.ويشار للقوائم المالية المعدة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين "القوائم المالية ذات الأغراض العامة".

## ُأطـر إعداد التقارير المالية المعدة بواسطة منظمات مفوضة أو معترف بها

٤١- ملغاة.

## المتطلبات التشريعية والتنظيمية المكملة لأطر إعداد التقارير المالية

٤٢- ملغاة.

٤٣- ملغاة .

٤٤- ملغاة .

٤٥- ملغاة .

٤٦- ملغاة .

٤٧- ملغاة .

٤٨- ملغاة .



## إبداء الرأي على القوائم المالية

٤٩- لدى قيام مراقب الحسابات بإبداء الرأي على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المصممة لتحقيق عرض عادل، عليه الرجوع إلى معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠)، " تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة " وذلك للحصول على المعايير والإرشادات بشأن الأمور الواجب مراعاتها عند تكوين رأي خاص بتلك القوائم المالية وحول شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات. ويرجع المراقب أيضاً إلى معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات " عند إبداء رأي مراجعة معدل ويشمل ذلك توجيه الانتباه أو الرأي المتحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي أو الرأي العكسي .

٥٠- على المراجع الرجوع إلى معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) عند إبداء الرأي على:

(أ) مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة طبقا لأسس محاسبية أخرى شاملة.

و(ب) أحد مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة أو الخاصة، مثل قائمة مالية فردية أو حسابات محددة أو عناصر حسابات أو بنود في القائمة المالية.

و(ج) الالتزام بالاتفاقات التعاقدية.

و(د) القوائم المالية الملخصة.

٥١- بالإضافة إلى مناقشة الاعتبارات الخاصة بالتقارير، يناقش معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) أيضا أمورا أخرى يأخذها المراقب في إعتباره في مثل هذه المهام المتعلقة مثلا بقبول المهمة والقيام بعملية المراجعة.

# معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠)
# شروط التكليف بعمليات المراجعة

# معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠)

## شروط التكليف بعمليات المراجعة



## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٢١٠)
# شروط التكليف بعمليات المراجعة



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير الإرشادات عن :

(أ) الاتفاق على شروط المهمة مع العميل.

و(ب) رد فعل مراقب الحسابات تجاه طلب العميل تغيير شروط المهمة بشروط أخرى تتطلب تقديم درجة أقل من التأكد.

**٢- يجب أن يتم الاتفاق فيما بين مراقب الحسابات و العميل على شروط المهمة** والتي يجب أن يتم توثيقها من خلال خطاب الارتباط بالمراجعة أو في شكل تعاقدي آخر مناسب.

٣- يساعد هذا المعيار مراقب الحسابات في إعداد خطابات الارتباط الخاصة بمراجعة القوائم المالية.

٤- يتحدد في مصر هدف و نطاق المراجعة إلى حد ما بموجب القانون ومع ذلك فإن المراقب يستطيع من خلال خطاب الارتباط عن عمليات المراجعة أن يوفر لعملائه معلومات تعريفية مفيدة.

## خطابات الارتباط بعمليات المراجعة

٥- من مصلحة كل من العميل و المراقب أن يقوم المراقب بإرسال خطاب الارتباط ، ويفضل أن يتم ذلك قبل البدء فى المراجعة وذلك لكى يتم تجنب أى فهم خاطئ للمهمة المطلوبة . و يوثق خطاب الارتباط و يؤكد موافقة المراقب على تعيينه ، كما يتضمن أيضاً هدف و نطاق المراجعة و حدود ومسئوليات المراقب تجاه العميل بالإضافة إلى شكل التقارير المزمع إصدارها .

## المحتويات الرئيسية

٦- قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط بعملية المراجعة من عميل لآخر ولكنه عموماً يتضمن :

- الهدف من مراجعة القوائم المالية .

- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية كما هو موضح في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) "الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها" .
- نطاق المراجعة متضمناً الإشارة إلي تطبيق التشريعات و اللوائح و القوانين السارية بالإضافة إلى كافة الإصدارات الخاصة بالهيئات المهنية ذات العلاقة والتي يجب أن يلتزم بها المراقب.
- شكل التقارير أو المراسلات لإبلاغ نتائج المهمة.
- الحقيقة الخاصة بأن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تحيط بأي عملية مراجعة بالإضافة إلى إمكانية وجود تحريفات هامة غير مكتشفة نظراً لطبيعة الاختبارات و المحددات المتأصلة في المراجعة وفى النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية المطبق .
- الحق غير المقيد للمراقب في الإطلاع على الدفاتر و السجلات و المستندات والحصول على كافة المعلومات المطلوبة لأغراض المراجعة .

٧- قد يرى مراقب الحسابات أيضاً أنه من الضرورى أن يتضمن خطاب الارتباط النقاط التالية :

- الترتيبات الخاصة بتخطيط عملية المراجعة.
- توقعات المراقب بالنسبة للحصول على إقرارات الإدارة المكتوبة وذلك فيما يتعلق بعملية المراجعة.
- الحصول على ما يفيد استلام العميل لخطاب الارتباط وذلك بما يفيد مصادقته على شروط المهمة الواردة فى الخطاب .
- تحديد الخطابات أو التقارير التى يتوقع أن يصدرها المراقب للعميل.
- الأسس الخاصة بحساب أتعاب المراجعة وكيفية تسديدها .

٨- يمكن أيضاً إضافة النقاط التالية عندما يكون ذلك ملائماً :

- الترتيبات الخاصة باشتراك خبراء أو مراقبين آخرين في بعض أجزاء من المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي العميل في أجزاء من المراجعة.
- الترتيبات الواجب عملها مع المراقب السابق – إن وجد - في حالة السنة الأولى للتعيين.
- أية قيود على مسئولية المراقب في حالة إمكانية وجود ذلك.
- الإشارة إلى أية اتفاقيات أخرى بين المراقب و العميل .

ومرفق مثال لخطاب ارتباط لعملية مراجعة في الملحق الخاص بهذا المعيار.

### مراجعة الفروع و الوحدات التابعة

٩- عندما يكون مراقب حسابات الشركة الأم هو نفسه مراقب حسابات الشركات التابعة أو الفروع فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط منفصل لكل شركة تابعة أو فرع يتأثر بعدة عوامل منها :

- ما هي الجهة التي تقوم بتعيين مراقب الشركات التابعة / الفروع .
- هل سوف يتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للشركات التابعة / الفروع .
- المتطلبات القانونية.
- نطاق العمل المؤدى بواسطة المراقبين الآخرين .
- نسبة مساهمة الشركة الأم فى حقوق الملكية للشركات التابعة .
- درجة استقلالية إدارة الشركة التابعة.

### الاتفاق على إطار إعداد التقارير المالية المطبق

**١٠- ينبغي أن تحدد شروط التكليف بعمليات المراجعة إطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

١١- كما هو وارد في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) ، يعتمد قبول إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة في إعداد القوائم المالية على طبيعة المنشأة وهدف القوائم المالية. وفي بعض الحالات يكون الهدف من القوائم المالية تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين وفي حالات أخرى تلبية احتياجات مستخدمين معينين.

١٢- يصف معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) أُطر إعداد التقارير المالية المفترض قبولها، للقوائم المالية ذات الأغراض العامة. وغالبا ما تحدد المتطلبات التشريعية والتنظيمية إطار إعداد التقارير المالية المطبق على القوائم المالية ذات الأغراض العامة.

**١٣- لا ينبغي أن يقبل مراقب الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية إلا عندما يتوصل إلى أن إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة مقبول .**

١٤- بدون إطار إعداد تقارير مالية مقبول لا يكون عند الإدارة أساس ملائم لإعداد التقارير المالية، ولا يكون عند مراقب الحسابات مقاييس محددة مناسبة يستند إليها في تقييمه للقوائم

المالية للمنشأة. ويشجع مراقب الحسابات الإدارة على مناقشة أوجه القصور في إطار إعداد التقارير المالية أو تطبيق إطار لإعداد التقارير المالية آخر يكون مقبولاً . و يقبل المراقب المهمة فقط لو كان من الممكن توضيح أوجه القصور بصورة كافية لتجنب تضليل المستخدمين . راجع معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" الفقرة "٥" . و لا يستخدم المراقب في إبدائه للرأي على القوائم المالية مصطلحات مثل "تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة" طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

١٥- عندما يقبل المراقب مهمة مراجعة تستخدم إطار إعداد تقارير مالية مطبق لم تضعه منظمة مصرح لها أو معترف بها لإصدار معايير للقوائم المالية ذات غرض عام لأنواع محددة من المنشآت فقد يواجه المراقب عيوباً في هذا الإطار لم تكن متوقعة عند القبول المبدئي للمهمة، وهذا يدل على أن هذا الإطار ليس مقبولاً للقوائم المالية ذات الغرض العام وفي هذه الظروف يناقش المراقب أوجه القصور مع الإدارة والطرق التي يمكن عن طريقها التعامل مع هذا القصور. فإذا أسفرت أوجه القصور عن قوائم مالية مضللة وكان هناك اتفاق أن الإدارة ستقوم بتطبيق إطار إعداد تقارير مالية آخر مقبول، فإن على المراقب أن يشير إلى التغيير في إطار إعداد التقارير المالية في خطاب ارتباط جديد. وفي حالة رفض الإدارة تطبيق إطار إعداد تقارير مالية آخر يأخذ المراقب في اعتباره تأثير أوجه القصور على تقريره "راجع معيار المراجعة المصري رقم ٧٠١" .

## المراجعات المتكررة

**١٦- بالنسبة للمراجعات المتكررة لابد وأن يقوم مراقب الحسابات بالتحرى فيما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر فى شروط المهمة وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بشروط المهمة الحالية.**

١٧- قد يقرر المراقب عدم إرسال خطاب ارتباط جديد عن كل فترة مراجعة ومع ذلك فقد يقتضى الأمر أن يتم إرسال خطاب ارتباط جديد وذلك فى حالة وجود عامل أو أكثر من العوامل التالية :

- وجود ما يشير إلى عدم تفهم العميل لهدف و نطاق المراجعة الفهم الصحيح.
- أى شروط جديدة أو خاصة للمهمة.
- حدوث تغييرات فى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو فى الملكية .
- تعديل جوهرى فى طبيعة عمل أو فى حجم نشاط العميل .

- متطلبات قانونية تقضى بذلك.
- عند استخدام الإدارة لإطار إعداد تقارير مالية مختلف لإعداد القوائم المالية ( كما تم مناقشته فى فقرة "١٥") .



## قبول التغيير فى شروط المهمة

**١٨- على مراقب الحسابات الذى يطلب منه - قبل الإنتهاء من المهمة - تغيير شروط المهمة بالشكل الذى يؤدى إلى الحصول على درجة أقل من التأكد أن يقوم بدراسة مدى معقولية و ملاءمة ذلك.**

١٩- قد يطلب العميل من المراقب أن يغير شروط المهمة نتيجة توافر ظروف معينة قد تكون مؤثرة على الحاجة لخدمة المراجعة أو نتيجة سوء الفهم لطبيعة عملية المراجعة أو الخدمات ذات العلاقة المطلوبة سلفاً أو نتيجة وجود قيود على نطاق المراجعة مفروضة من قبل الإدارة أو بسبب ظروف معينة، في مثل هذه الحالة على المراقب دراسة المبرر المقدم لطلب التغيير و خاصة فيما يتعلق بالقيود على نطاق مهمة المراجعة .

٢٠- يعد التغيير فى الظروف التى تؤثر على احتياجات المنشأة أو التفهم الخاطئ لطبيعة الخدمة المطلوبة أساساً من الأسباب المنطقية لطلب تغيير شروط المهمة فى حين أنه لا يعتبر طلب التغيير منطقياً إذا كان مبنياً على معلومات خاطئة أو ناقصة أو غير مرضية .

٢١- قبل الموافقة على تغيير شروط مهمة المراجعة إلى مهمة أداء خدمة ذات علاقة ، يجب على المراقب الذى كلف بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية أن يقوم بدراسة أى تأثيرات قانونية أو تعاقدية يتضمنها هذا التغيير وذلك بالإضافة للأمور الواردة أعلاه .

٢٢- إذا توصل المراقب إلى نتيجة بأن هناك أسباب منطقية لتغيير المهمة و كانت أعمال المراجعة التى أديت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية تتوافق مع التغيير فإن التقرير الصادر يجب أن يكون ملائماً لشروط المهمة المعدلة. وحتى لا يتم تضليل القارئ يجب ألا يتضمن التقرير أى إشارة إلى:

(أ) المهمة الأصلية.

أو(ب) أى إجراءات تكون قد أديت فى المهمة الأصلية فيما عدا الإجراءات المتفق عليها وفقاً

للشروط المعدلة وذلك فى حالة تغيير التكليف بالمراجعة إلى تكليف بأداء إجراءات متفق عليها .

**٢٣- فى حالة تغيير شروط المهمة لابد و أن يتم الاتفاق بين مراقب الحسابات و العميل على الشروط الجديدة.**



**٢٤- يجب على مراقب الحسابات أن لا يوافق على تغيير شروط المهمة إذا لم تكن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير** . فعلى سبيل المثال قد لا يستطيع المراقب الحصول على أدلة المراجعة الكافية للتحقق من صحة رصيد حسابات المدينين فيلجأ العميل إلى تغيير التكليف من تكليف بأداء مراجعة إلى مهمة فحص محدود وذلك لتجنب ما قد يبديه المراقب من تحفظات على حساب المدينين فى تقريره أو امتناعه عن إبداء الرأى .

**٢٥- إذا لم يوافق مراقب الحسابات على تغيير التكليف بأداء المراجعة ، ولم يسمح له باستكمال أعمال المراجعة وفقاً لشروط التكليف الأصلية فإنه يجب عليه الاعتذار عن أداء المهمة وفى هذه الحالة لابد أن يراعى ما إذا كانت هناك أية التزامات تعاقدية أو غير ذلك تملى عليه أن يقوم بإخطار الأطراف الأخرى التى تتمثل فى مجلس الإدارة أو المساهمين و إخبارهم بالظروف التى اضطرته للاعتذار عن أداء المهمة .**

# ملحق
# نموذج لخطاب ارتباط لأداء مهمة مراجعة

يمثل الخطاب التالى نموذج لخطاب ارتباط لمهمة مراجعة لقوائم مالية ذات أغراض عامة و المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية و يعد هذا الخطاب نموذج استرشادي بالإضافة إلى الاعتبارات الواردة فى معيار المراجعة المصرى وقد يتطلب الأمر تعديله وفقاً للظروف و المتطلبات .

إلى السادة / أعضاء مجلس الإدارة أو من ينوب عن الإدارة العليا

بناء على تكليفكم لنا بمراجعة القوائم المالية لشركة XXXXXXXXX و التى تتضمن الميزانية فى -------- و قائمة الدخل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ و ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية المطبقة و الإيضاحات الأخرى.

يسعدنا أن نؤكد لكم بخطابنا هذا قبولنا و تفهمنا للمهمة المطلوبة منا و أننا سنقوم بأداء عملية المراجعة بهدف إبدائنا الرأى على القوائم المالية .

سوف نقوم بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية و تتطلب معايير المراجعة هذه الالتزام بمتطلبات السلوك المهنى و تخطيط و أداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الهامة المؤثرة.

و تتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختبارى للمستندات و الأدلة المؤيدة للقيم و الإفصاحات الواردة بالقوائم المالية ، وتتوقف الإجراءات المطبقة على الحكم الشخصى للمراقب بما فى ذلك تقييم خطر التحريف الهام و المؤثر فى القوائم المالية سواء كان ناتجاً عن غش أو عن خطأ . و تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات المحاسبية المطبقة و للتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية .

و نظراً لطبيعة الاختبارات و المحددات الملازمة لعملية المراجعة ، وتلك المحددات الملازمة لأى نظام محاسبى أو نظاماً للرقابة الداخلية فإنه لابد و أن تظل هناك مخاطر لا يمكن تجنبها و تحريفات هامة و مؤثرة تظل بدون اكتشاف .

فى تقييمنا للخطر نقوم بدراسة نظم الرقابة الداخلية المحيطة بإعداد القوائم المالية للمنشأة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة لظروف الحال ، ولكن ليس من أجل إبداء رأى على فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة . ومع هذا فمن المتوقع إرسالنا لخطاب مستقل

يتعلق بأى نقاط ضعف هامة فى تصميم أو تطبيق نظام الرقابة الداخلية فى إعداد التقارير المالية و التى نمت إلى علمنا أثناء قيامنا بمراجعة القوائم المالية.

ونود أن نذكركم أن إعداد القوائم المالية التى تعرض بعدالة ووضوح المركز المالى للشركة وكذلك أدائها المالى و تدفقاتها النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية هى مسئولية إدارة الشركة.



وسوف يتضمن تقريرنا إشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن الإعداد و العرض العادل و الواضح للقوائم المالية وذلك طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق . وتتضمن هذه المسئولية :

- تصميم وتطبيق و الاحتفاظ بنظام للرقابة الداخلية ملائم لإعداد قوائم مالية خالية من التحريفات سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ .
- اختبار و تطبيق سياسات محاسبية مناسبة.
- عمل تقديرات محاسبية مناسبة لظروف الحال .

و تتضمن أعمال مراجعتنا الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة و المرتبطة بالمراجعة وأننا نتطلع إلى التعاون التام مع موظفى شركتكم ، ونحن على ثقة بأنهم سوف يقدمون لنا كافة السجلات والمستندات و المعلومات الأخرى المتعلقة بأعمال المراجعة .
سوف يتم المطالبة بأتعابنا ـ المحددة سلفاً بموافقة الجمعية العامة للشركة ـ وفقاً لتقدم العمل .
برجاء توقيع و إعادة نسخة من هذا الخطاب المرفق بما يفيد قبولكم و تفهمكم للشروط الواردة به والخاصة بمراجعتنا للقوائم المالية .

توقيع المراقب

تم الاستلام و قبول الخطاب
عن شركة / أ ب ج
( التوقيع)
الاسم و الوظيفة
التاريخ : / /

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)
# مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)

# مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)
# مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات عن المسئوليات المحددة للعاملين بالمؤسسة المتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية بما فى ذلك مراجعة القوائم المالية. ويقرأ هذا المعيار مع كل من جزء (أ) وجزء (ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

**٢- ينبغي على فريق العمل تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على كل عملية مراجعة.**

٣- بموجب المعيار المصري لمراقبة الجودة "مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها" تلتزم المؤسسة بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكد مناسبة بأن المؤسسة والعاملين بها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن المؤسسة أو الشركاء المسئولين ملائمة للظروف.

٤- تقوم فرق العمل بالتالي:

(١) تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على عملية المراجعة.

و(ب) تزويد المؤسسة بالمعلومات ذات الصلة لتتمكن من تطبيق الجزء بمراقبة الجودة في المؤسسة الخاص و المتعلق بالاستقلالية.

و(ج) الاعتماد على نظم المؤسسة (فعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالإمكانيات وكفاءة العاملين من خلال تعيينهم وتدريبهم الرسمي وتحقيق الاستقلالية من خلال تجميع ونقل معلومات الاستقلالية ذات الصلة والحفاظ على علاقة العملاء من خلال نظم قبول عملاء جدد والاستمرارية مع العملاء الحاليين والالتزام بالمتطلبات التنظيمية والقانونية من خلال عملية المتابعة )، وذلك ما لم تنص المعلومات التي قدمتها المؤسسة أو أي طرف آخر على خلاف ذلك.

## تعريفات

٥- فيما يلي التعريفات الخاصة بالمصطلحات الأساسية الواردة في هذا المعيار:

(أ) "الشريك المسئول"- هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة يكون المسئول عن المهام وأدائها وعن التقرير الصادر عن المؤسسة والذي يجب أن يكون حاصلاً على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

(ب) "فحص ما قبل الإصدار"- هي عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي - قبل صدور تقرير مراقب الحسابات - عن الأحكام الجوهرية التي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير.

(ج) "فاحص ما قبل الإصدار"- هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة ، أو شخص من خارج المؤسسة مؤهلاً تأهيلاً مناسباً، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الأفراد الذين لديهم الخبرة الملائمة والكافية والصلاحية لتقييم الأحكام الهامة التي قدمها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير بطريقة موضوعية وذلك قبل صدور التقرير.

(د) "فريق العمل"- هم كل الأفراد الذين يقومون بأداء المهمة بمن فيهم الخبراء الذين تعاقدت معهم المؤسسة لأمر يتعلق بهذه المهمة.

(هـ) "المؤسسة"- هي الممارس الفرد أو المكتب أو المؤسسة أو أي منشأة أخرى للمحاسبين المهنيين.

(و) "الفحص"- هي الإجراءات المعدة لتقديم دليل على امتثال فريق العمل لسياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المؤسسة عند أداء المهمة.

(ز) "المنشأة المقيدة"- هي منشأة قيدت أسهمها وأوراقها المالية أو أدوات مديونياتها في سوق أوراق مالية معترف بها أو تتداول أسهمها طبقا لأحكام سوق أوراق مالية معترف بها أو أية جهة مماثلة.

(ح) "المتابعة"- هي عملية تتضمن دراسة مستمرة وتقييما دائما لنظام مراقبة الجودة في المؤسسة ، ويتضمن ذلك فحصا دوريا لمجموعة من المهام التي تم أداؤها، بهدف تمكين المؤسسة من الحصول على درجة تأكد مناسبة بأن نظام مراقبة الجودة في المؤسسة يعمل بفاعلية.

(ط) " فروع المؤسسة "- هي وحدات تخضع لرقابة وملكية وإدارة مشتركة مع المؤسسة.

(ي) "الشريك"- أي شخص لديه الصلاحية وحق تمثيل المؤسسة بشأن الارتباطات المتعلقة بأداء مهام الخدمات المهنية.

(ك) "الأفراد" هم الشركاء والعاملون.

(ل) "المعايير المهنية"- هي معايير أداء العمل كما حددتها معايير المراجعة المصرية، والمعيار المصري لمراقبة الجودة( )بشأن رقابة الجودة في المؤسسات المهنية التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية والتاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها، وكذا المتطلبات الأخلاقية والسلوكية الواردة بالجزئين (أ) ، (ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

(م) "درجة التأكد المناسبة"- في سياق معايير المراجعة المصرية ، هي مستوى عال – وليس مطلق- من التأكد.

(ن) "العاملون"- هم المهنيون ، بخلاف الشركاء ، ويشمل ذلك أية خبراء تعينهم المؤسسة.

(س) "شخص خارجي مؤهل تأهيلاً مناسباً"- هو شخص من خارج المؤسسة لديه الإمكانيات والكفاءة للقيام بدور الشريك المسئول ، على سبيل المثال شريك من مؤسسة أخرى، أو موظف (لديه الخبرة الملائمة) من جهة محاسبية مهنية يجوز لأعضائها القيام بعمليات المراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية ، أو غير ذلك من مهام التأكد أو الخدمات الأخرى المتعلقة بها أو منظمة تقدم خدمات لمراقبة الجودة ذات صلة.

## مسئوليات قادة المؤسسة تجاه الجودة على أعمال المراجعة

**٦- على الشريك المسئول تحمل مسئولية الجودة الشاملة على عملية المراجعة المكلف بها.**

٧- يُعتبر الشريك المسئول مثلاً يحتذي به لأعضاء فريق العمل الآخرين وذلك فيما يتعلق بجودة المراجعة في جميع مراحل عملية المراجعة. وعادة ما يقدم الشريك المسئول هذا المثل من خلال أفعاله وإرسال الرسائل الملائمة لفريق العمل وتؤكد مثل تلك الأفعال والرسائل على :

(أ) أهمية:

(١) أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

---

( ) الصادر عن الهيئة العامة لسوق المال

و(٢) الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المؤسسة كما هى موضوعة.

و(٣) صدور تقرير المراقب بما يلام الظروف.

و(ب) حقيقة أن الجودة ضرورية لأداء عمليات المراجعة.

## المتطلبات الأخلاقية والسلوكية



**٨- ينبغي على الشريك المسئول الأخذ في الاعتبار مدى التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.**

٩- وعادة ما تتضمن المتطلبات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بعمليات المراجعة، كل من جزء (أ) وجزء (ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى المتطلبات الأكثر تقييدا. ويضع الميثاق المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية والتي تشمل:

(أ) النزاهة.

(ب) الموضوعية.

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

(د) السرية.

(هـ) السلوك المهني.

١٠-يجب على الشريك المسئول أن يكون متيقظاً للحصول على أدلة بشأن عدم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية. ويتم التحقق والملاحظة فيما يتعلق بالأمور الأخلاقية بين الشريك المسئول والأعضاء الآخرين فى فريق العمل بوصفها أمراً ضرورياً أثناء عملية المراجعة، وإذا ما استرعى اهتمام الشريك المسئول أموراً من خلال نظم المؤسسة أو غيرها تشير إلي عدم التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ، فإن عليه تحديد الإجراء المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسئولين الآخرين في المؤسسة.

١١- يقوم الشريك المسئول وغيره من أعضاء فريق العمل بتوثيق المسائل المحددة، وكيفية حلها متى كان ذلك مناسباً.

## الاستقلالية

**١٢- ينبغي على الشريك المسئول أن يتوصل لنتيجة عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المتعلقة بـعملية المراجعة، ومن أجل القيام بهذا ينبغي على الشريك المسئول:**

**(أ) الحصول على المعلومات ذات الصلة من المؤسسة، وفروعها لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا للاستقلالية.**

**و(ب) تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات التي تم تحديدها، إن وجدت، التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا للاستقلالية فيما يتعلق بعملية المراجعة.**

**و(ج) اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق أدوات الحماية. وينبغي على الشريك المسئول أن يُخطر المؤسسة على وجه السرعة إذا فشل في حل المسألة والاستفسار عن الإجراء المناسب.**

**و(د) توثيق النتائج التي تم التوصل لها المتعلقة بالاستقلالية وأية مناقشات ذات صلة مع المؤسسة من شأنها دعم هذه النتائج.**

١٣- قد يحدد الشريك المسئول أن هناك تهديداً يواجه الاستقلالية فيما يتعلق بعملية المراجعة، وقد لا تستطيع أدوات الحماية القضاء عليه أو تخفيضه لمستوى مقبول، وفي هذه الحالة يحصل الشريك المسئول على استشارة من داخل المؤسسة لتحديد الإجراء المناسب الذي قد يشمل وقف النشاط أو المصلحة التي تشكل تهديداً للاستقلالية أو الانسحاب من عملية المراجعة، ويتعين توثيق مثل هذه المناقشات والنتائج.

## قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة

**١٤- ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن الإجراءات المناسبة المتبعة بشأن قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة وأن النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الصدد ملائمة وتم توثيقها.**

١٥- يجوز للشريك المسئول أن يتخذ قراراً بقبول أو الاستمرار في عملية مراجعة وبغض النظر عما إذا كان قد تم البدء في المهمة من عدمه وعليه تحديد ما إذا كانت أحدث القرارات المتخذة مازالت مناسبة.

١٦- ويشمل قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة دراسة ما يلي:

- نزاهة أصحاب حقوق الملكية الأساسيين والإدارة العليا وأولئك المسئولين عن حوكمة المنشأة.
- ما إذا كان فريق العمل مؤهلا للقيام بعملية المراجعة ولديه الوقت والموارد اللازمة.
- إمكانية التزام المؤسسة وفريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

فإذا ما أثيرت مسائل تتعلق بأي من هذه الاعتبارات يقوم فريق العمل بالقيام بالمشاورات الملائمة الواردة في الفقرات من "٣٠" إلى "٣٣" ويقوم بتوثيق كيفية حل هذه المسائل.

١٧- يتضمن اتخاذ قرار الاستمرار في علاقة مع عميل دراسة الأمور الجوهرية التى تكون قد ظهرت أثناء عملية المراجعة الحالية أو السابقة و تأثيرها على استمرارية العلاقة ، فعلى سبيل المثال قد يكون العميل قد بدأ في توسيع نطاق نشاطه في منطقة لا تمتلك المؤسسة الخبرة ولا المعرفة اللازمة للعمل بها.

**١٨ - في حالة توصل الشريك المسئول إلي معلومات لو سبق أن توفرت في وقت سابق لاتخذت المؤسسة قراراً برفض عملية المراجعة، يتعين عليه إبلاغ المؤسسة في الحال بهذه المعلومات حتى يتسنى لها وللشريك المسئول اتخاذ الإجراء اللازم.**

## تعيين فرق العمل

**١٩- ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن فريق العمل بأكمله وبأنه يمتلك القدرات والكفاءات ولديه الوقت لأداء عملية المراجعة بما يتفق والمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وبما يمكن المؤسسة أو الشركاء المسئولين من إصدار تقارير مراجعة ملائمة للظروف.**

٢٠- تشمل القدرات والكفاءات الملائمة التي تؤخذ في الاعتبار عند تكليف فرق العمل الآتي:

- مدى فهمهم وخبرتهم العملية بالمهام ذات الطبيعة والتعقيد المماثلة ويكون ذلك من خلال التدريب والمشاركة في العمل.
- مدى فهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية.

- مدى معرفتهم الفنية الملائمة ، ويتضمن ذلك المعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة.
- مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم العميل بأدائها.
- مدى قدرتهم على اتخاذ الأحكام الشخصية المهنية.
- مدى فهمهم لسياسات مراقبة الجودة التي تضعها المؤسسة وإجراءاتها.



## أداء المهام

**٢١- يتعين على الشريك المسئول تحمل مسئولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية و أن يكون تقرير المراقب الصادر ملائما للظروف.**

٢٢- يقوم الشريك المسئول بمباشرة عملية المراجعة بإخطار أعضاء فريق العمل بالعناصر الآتية:

(أ) مسئولياتهم.

و(ب) طبيعة نشاط المنشأة.

و(ج) المسائل المتعلقة بالمخاطر.

و(د) المشاكل التي قد تطرأ.

و(هـ) البرنامج التفصيلي لأداء المهام.

وتشمل مسئوليات فريق العمل الحفاظ على حالة ذهنية موضوعية ومستوى ملائم من الشك المهني وأداء العمل المسند إليهم طبقا للمبادئ الأخلاقية للعناية الواجبة ويتم تشجيع أعضاء فريق العمل على طرح أسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة وبذلك يتوافر التواصل المناسب بين أعضاء فريق العمل.

٢٣- ومن المهم أن يدرك جميع أعضاء فريق العمل أهداف العمل الذي يقومون به. فأداء العمل بروح الفريق والتدريب الملائم يعد أمرا ضروريا لمساعدة الأعضاء الأقل خبرة حتى يدركوا بوضوح أهداف العمل المكلفين به.

٢٤- يشمل الإشراف الآتي:

- متابعة تقدم مهمة المراجعة.

- مراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءاتهم، ومدى توافر الوقت الكافي لإتمام عملهم، ومدى تفهمهم للتعليمات وما إذا كان العمل يتم وفق البرنامج المخطط لأداء المهمة.
- مناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة، ودراسة مدى أهميتها وتعديل البرنامج المخطط لأداء المهمة على نحو ملائم.
- تحديد الأمور التي تحتاج للمشورة أو الدراسة من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة.



٢٥- تتحدد مسئوليات المراجعة على أساس قيام أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة بما فيهم الشريك المسئول بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة ، ويكون ذلك بدراسة ماإذا:

(أ) كان قد تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية.
و(ب) قد طرأت أمور هامة تحتاج إلى دراسة.
و(ج) قد تمت الاستشارات اللازمة وما إذا كان قد تم توثيق النتائج المترتبة عليها وتنفيذها.
و(د) كانت هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت و مدى العمل الذي تم أداؤه.
و(هـ) كان العمل الذي تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج و أنه قد تم توثيقه بالصورة الملائمة.
و(و) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم تقرير المراقب.
و(ز) كان قد تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة.

**٢٦- ينبغي على الشريك المسئول من خلال فحصه لتوثيق عملية المراجعة والمناقشة مع فريق العمل و قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات أن يكون على قناعة بأنه قد تم الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية وذلك لدعم النتائج التي تم التوصل إليها من أجل إصدار تقرير مراقب الحسابات.**

٢٧- يؤدي الشريك المسئول الفحص في الوقت المناسب في مراحل ملائمة أثناء عملية المراجعة وبما يؤدي إلى حل الأمور الجوهرية دورياً وفى الوقت المناسب وبما يحقق رضاه عن الأداء قبل إصدار تقرير المراقب.

ويقوم الفحص بتغطية الأجزاء الهامة من الأحكام الشخصية وخاصة تلك المتعلقة بالأمور الصعبة أو محل النزاع التي يتم تحديدها أثناء القيام بالعملية والأخطار الجوهرية وغيرها من الحالات التي يعتبرها الشريك المسئول هامة. ولا يكون الشريك المسئول بحاجة إلى فحص كل الوثائق الخاصة

بعملية المراجعة ، ومع ذلك يوثق مدى وتوقيت عمليات الفحص و كيف حل الأمور التي تثار أثناء فحص الشريك المسئول.

٢٨- يقوم الشريك المسئول الجديد الذي يتولي عملية المراجعة أثناء عملية مراجعة قائمة بفحص العمل الذي تم أداؤه حتى تاريخ التغيير. ويجب أن تكون إجراءات الفحص كافية لإقناع الشريك المسئول الجديد بأن العمل الذي سبق أداؤه حتى تاريخه تم التخطيط له وأداؤه طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

٢٩- في حالة اشتراك أكثر من شريك واحد في أداء عملية المراجعة ، يكون من المهم إحاطة فريق العمل بشكل واضح بمسئوليات كل شريك.

## التشاور

**٣٠- ينبغي على الشريك المسئول أن:**

**(أ) يكون مسئولاً عن قيام فريق العمل بإجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف.**

**و(ب) يكون على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قاموا بإجراء التشاور الملائم أثناء سير العمل فيما بينهم، ومع غيرهم على المستوى المهني الملائم من داخل المؤسسة أو خارجها.**

**و(ج) يقتنع بسلامة توثيق طبيعة مثل هذه التشاورات وتوثيق نطاقها والنتائج التي أسفر عنها وتم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته.**

**و(د) يقرر ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها.**

٣١- ويتطلب التشاور الفعال مع مهنيين آخرين أن يقدم إلى أولئك الذين تمت استشارتهم كل الحقائق المتعلقة التي تمكنهم من إسداء النصيحة السديدة في الأمور الفنية أو الأخلاقية أو غيرها.

كما تتطلب إجراءات التشاور ، التشاور مع ذوي المعرفة وأصحاب المناصب والخبرة داخل المؤسسة أو إذا أمكن من خارجها بشأن الأمور الجوهرية الفنية والأخلاقية وغيرها ويتم التوثيق والتنفيذ الملائم للنتائج التي أسفرت عنها المشاورات.

٣٢- قد يكون مناسباً طلب فريق العمل استشارة خارجية، فعندما لا تتوافر لدي مؤسسة المراجعة الخبرات الملائمة فقد يكون من المناسب لفريق العمل طلب الاستشارة الخارجية من الهيئات المهنية والتنظيمية أو المنظمات التي تقدم خدمات رقابة الجودة.

٣٣- يتفق كل من الأشخاص الذين يسعون للحصول على الاستشارة وأولئك الذين تمت استشاراتهم ، على توثيق التشاور المتعلق بأمور صعبة أو الأمور محل الخلاف مع المهنيين الآخرين ويجب أن يكون التوثيق كاملا بما فيه الكفاية ومفصلاً ليمكن من تفهمهم:

(أ) موضوع التشاور.
و(ب) نتائج التشاور بما فيها من قرارات قد اتخذت والأسس التي بنيت عليها تلك القرارات وكيف تم تنفيذها.

## اختلافات الرأي

**٣٤- في حالة حدوث اختلافات في الرأي داخل فريق العمل مع أولئك الذين تمت استشاراتهم ، وكذلك بين الشريك المسئول وفاحص ما قبل الإصدار ، ينبغي على فريق العمل إتباع سياسات المؤسسة وإجراءاتها للتعامل مع مثل هذه الأمور وحلها.**

٣٥- عند الضرورة يُخطر الشريك المسئول أعضاء فريق العمل أن بإمكانهم توجيه انتباهه هو أو غيره داخل المؤسسة إلى الأمور المتعلقة باختلافات الرأي دون الخوف من الانتقام.

## فحص ما قبل الإصدار

**٣٦- ينبغي على الشريك المسئول لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة القيام بالآتى:**
**(أ) التأكد من تعيين فاحص ما قبل الإصدار.**
**و(ب) مناقشة الأمور الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية المراجعة وتشمل تلك التي تم تحديدها أثناء فحص ما قبل الإصدار مع فاحص ما قبل الإصدار.**
**و(ج) عدم إصدار تقرير المراقب حتى يتم استكمال فحص ما قبل الإصدار.**
**وبالنسبة لمهام المراجعة الأخرى وفي حالة أداء فحص ما قبل الإصدار للعملية يتبع الشريك المسئول المتطلبات الواردة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (ج).**

٣٧- عند بدء العملية إذا لم يعتبر فحص ما قبل الإصدار ضروريا ، فى هذه الحالة يكون الشريك المسئول يقظاً لأى تغييرات في الظروف قد تتطلب مثل هذا الفحص.

**٣٨- ينبغي أن يحتوي فحص ما قبل الإصدار على تقييم موضوعي لـ:**
**(أ) الأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل.**
**و(ب) النتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات.**



٣٩- يتعلق فحص ما قبل الإصدار عادةً بمناقشة فحص القوائم المالية مع الشريك المسئول أو أية معلومات أخرى متعلقة بالموضوع والتقرير ، وعلى وجه الخصوص ما إذا كان التقرير يعتبر ملائما. وتتعلق أيضا بفحص أوراق عمل منتقاة متعلقة بالأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل والنتائج التي توصلوا إليها، ويعتمد مدى الفحص على تشابك المهمة وخطر ألا يكون التقرير ملائما للظروف. ولا يقلل فحص ما قبل الإصدار من مسئوليات الشريك المسئول.

٤٠- يشمل فحص ما قبل الإصدار بالنسبة لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة دراسة ما يلي:

- تقييم فريق العمل لاستقلالية المؤسسة فيما يتعلق بالمهمة المحددة.
- المخاطر الجوهرية التي تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" وردود الأفعال لتلك المخاطر طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" ويشمل ذلك تقييم فريق العمل ورد فعله تجاه خطر الغش.
- الأحكام الشخصية التي اتخذت وخاصة ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الجوهرية.
- ما إذا كان قد تم عمل التشاور الملائم بشأن أمور تتعلق باختلافات الرأي أو غير ذلك من الأمور الصعبة أو الأمور محل الخلاف والنتائج المترتبة على تلك المشاورات.
- تحديد أهمية التحريفات المصوبة وغير المصوبة وحسمها أثناء المهمة.
- الأمور التي يجب إبلاغها لإدارة العميل وأولئك المسئولين عن الحوكمة فيها والأطراف الأخرى مثل الجهات التنظيمية والرقابية إذا دعت الحاجة إلى ذلك.
- ما إذا كانت مستندات المراجعة المنتقاة للفحص تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم النتائج التي تم التوصل إليها.
- ملاءمة التقرير المزمع إصداره.

يجوز أن يتضمن فحص ما قبل الإصدار، لعمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية بخلاف مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بعضاً من تلك الاعتبارات أو كلها اعتمادا على الظروف.

**المتابعة**



٤١- يتطلب المعيار المصري لمراقبة الجودة من المؤسسة أن تضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة التأكد المناسبة بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عمليا. ويأخذ الشريك المسئول في اعتباره نتائج عملية المتابعة و الواردة فى آخر معلومات نشرتها المؤسسة ووحداتها الخارجية ،وغيرها من المؤسسات إن أمكن.

**يأخذ الشريك المسئول في اعتباره ما يلي:**

(١) إمكانية تأثير أوجه القصور الواردة في تلك المعلومات على عملية المراجعة.

و(ب) ما إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها المؤسسة لتصحيح هذا الوضع كافية في سياق هذه العملية.

٤٢- ولا يعنى القصور في نظم مراقبة الجودة في المؤسسة بالضرورة إلى أن أداء عملية مراجعة معينة لم يتم طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية أو إلى أن تقرير مراقب الحسابات لم يكن ملائما.

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٣٠)
# توثيق أعمال المراجعة

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٣٠)

# توثيق أعمال المراجعة

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٣٠)
# توثيق أعمال المراجعة



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن توثيق أعمال المراجعة. ويوضح الملحق المرفق بهذا المعيار قائمة بمعايير المراجعة المصرية الأخرى والتي تحتوي على متطلبات خاصة وإرشادات للتوثيق. ومن الممكن أن تتطلب القوانين واللوائح المطبقة متطلبات توثيق إضافية.

**٢- يجب على مراقب الحسابات إعداد وثائق المراجعة ـ في الوقت المناسب ـ والتي توفر ما يلي:**

**أ- سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لإعداد تقريره.**

**ب- الأدلة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة وأنه قد تمت مراعاة متطلبات القوانين واللوائح ذات الصلة.**

٣- إن إعداد وثائق مراجعة كافية ومناسبة وفى توقيت زمنى مناسب تساعد مراقب الحسابات فى زيادة جودة أداء عملية المراجعة و تسهل الفحص و التقييم الفعال لأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها و تقييم النتائج التى تم التوصل إليها قبل وضع تقرير مراقب الحسابات فى صورته النهائية . علماً بأن أوراق العمل التى يتم إعدادها أثناء عملية المراجعة من المتوقع أن تكون أكثر دقة من تلك التى يتم إعدادها فيما بعد .

٤- إن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار بالإضافة لمتطلبات التوثيق الواردة بالمعايير الأخرى ذات الصلة تكون عادة كافية لتحقيق الأهداف الواردة بالفقرة "٢" .

٥- بالإضافة إلى الأهداف المشار إليها أعلاه ، فإن أوراق عمل المراجعة تساعد فى خدمة عدة أغراض منها:

(أ) مساعدة فريق المراجعة فى تخطيط و أداء عملية المراجعة.

(ب) مساعدة أعضاء فريق المراجعة المسئولين عن الإشراف فى توجيه فريق العمل و الإشراف

عليهم و أداء مسئولياتهم الخاصة بالمراجعة طبقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) " مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية " .

(ج) تمكين فريق المراجعة من تنفيذ عمله فى إطار المسئولية .

(د) الاحتفاظ بملف دائم للبيانات ذات الأهمية لأغراض المراجعة المستقبلية.

(هـ) تمكين المراجع الخبير من إجراء رقابة الجودة على أداء عملية المراجعة وفقاً للمعيار المصرى لمراقبة الجودة " مراقبة الجودة للمؤسسات التى تقوم بالمراجعة و الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد و مهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها" .

(و) تمكين المراجع الخبير من إجراء عمليات الفحص الخارجى طبقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية و المتطلبات الأخرى ذات الصلة .



## تعريفات

٦- تستخدم التعريفات الواردة بهذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

(١) توثيق المراجعة : تعنى سجل يحتوى على :

- بيان إجراءات المراجعة المنفذة.
- أدلة المراجعة المناسبة التى تم الحصول عليها.
- نتائج المراجعة التى تم التوصل إليها .

( يستخدم تعبير أوراق عمل المراجعة فى هذا المعيار ليعطى هذا المعنى )

(٢) المراجع الخبير : تعنى المراجع ( سواء مراجع من داخل أو من خارج المؤسسة) و الذى لديه تفهم معقول فيما يتعلق بـما يلى :

- أساليب عملية المراجعة.
- معايير المراجعة المصرية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة .
- بيئة العمل التى تعمل فيها المنشأة.
- موضوعات المراجعة و إعداد التقارير المالية المتعلقة بمجال عمل المنشأة .

## طبيعة أوراق المراجعة

٧- قد يتم الاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة فى صورة ورقية أو الكترونية أو فى أى صورة أخرى. وتشمل أوراق العمل هذه على سبيل المثال :

(أ) برامج المراجعة.

(ب) التحليل المالى و استخراج النسب المحاسبية.

(ج) مذكرات وملخصات خاصة بموضوعات هامة .

(د) خطابات الارتباط و التمثيل.

(هـ) قوائم الفحص.

(و) المراسلات (بما فى ذلك البريد الإلكترونى) الخاصة بالموضوعات الهامة . ومن الممكن إضافة صوراً و ملخصات من سجلات المنشأة كجزء من أوراق عمل المراجعة. إذا كان مناسباً ، و مثال ذلك، العقود و الاتفاقيات الهامة بالشركة . و لا يعد هذا الإجراء بديلاً للسجلات المحاسبية . هذا و يتم تجميع أوراق عمل المراجعة فى ملف المراجعة .



٨- عادة لا تشتمل أوراق عمل المراجعة على المسودات الملغاة من أوراق العمل أو القوائم المالية وكذلك الملاحظات المبدئية و غير المكتملة أو نسخ الأوراق السابقة التى تم تصحيح أخطاء الطباعة أو أى أخطاء أخرى بها أو النسخ المكررة من أوراق العمل .

## شكل ومحتوى و مدى أوراق المراجعة

**٩- يجب على مراقب الحسابات إعداد أوراق عمل المراجعة بصورة تمكن المراجع الخبير الذى ليس له خبرة سابقة بالمنشأة من تفهم الأتى :**

**(أ) طبيعة وتوقيت و مدى إجراءات المراجعة التى تمت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ، ووفقاً للمتطلبات القانونية و التنظيمية ذات الصلة.**

**(ب) نتائج إجراءات المراجعة التى تم التوصل إليها و أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.**

**(ج) الموضوعات الهامة التى أثيرت أثناء عملية المراجعة و النتائج التى تم التوصل إليها بشأنها.**

١٠- يعتمد شكل ومحتوى و مدى أوراق عمل المراجعة على العديد من العوامل منها على سبيل المثال:

- طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة .
- تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام و المؤثر.
- مدى الحكم الشخصى المطلوب لأداء العمل وتقييم النتائج .
- ملائمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها .

- طبيعة ومدى البنود الاستثنائية التى تم تحديدها.
- الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة استناداً إلى أوراق العمل الذى تم أداؤه و الأدلة التى تم الحصول عليها .
- منهج عملية المراجعة و الأدوات المستخدمة .

إلا أنه ليس من الضرورى أو العملى قيام مراقب الحسابات بتوثيق كل الأمور التى تم تناولها أثناء عملية المراجعة .



١١- لا توفر التفسيرات الشفهية – فى حد ذاتها – دعم كافى للعمل الذى أداه المراقب أو الاستنتاجات التى تم التوصل إليها و لكن يمكن استخدامها لتفسير و توضيح المعلومات الواردة بأوراق عمل المراجعة.

## توثيق الخصائص المميزة للبنود أو الأمور التى يتم اختبارها

**١٢- يجب على المراقب تسجيل الخصائص المميزة للبنود أو الأمور التى يتم اختبارها وذلك عند قيامه بتوثيق طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة .**

١٣- إن تسجيل الخصائص المميزة للبنود يخدم عدة أغراض منها على سبيل المثال ، تمكين فريق المراجعة من تنفيذ أعماله فى إطار مسئولية محددة ، ويسهل فحص البنود الاستثنائية و البنود غير العادية . وتختلف طبيعة إجراءات المراجعة حسب الخصائص المميزة للبنود أو الموضوعات التى يتم اختبارها فعلى سبيل المثال:

- عند إجراء فحص تفصيلى لأوامر الشراء فقد يقوم مراقب الحسابات بتحديد المستندات المختارة للاختبار طبقاً لتاريخ أمر الشراء أو طبقاً للأرقام الفريدة لأوامر الشراء.
- عند الرغبة فى اختيار أو مراجعة جميع مفردات البنود و التى تزيد عن مقدار محدد فى مجتمع العينة فعلى مراقب الحسابات أن يحدد نطاق الإجراء لتحديد عينة الفحص ( على سبيل المثال فقد يتم اختيار جميع القيود التى تزيد عن مبلغ معين من دفتر اليومية ).
- عند الرغبة فى عمل عينة منتظمة من مجموعة مستندات فقد يقوم مراقب الحسابات باختيار تلك العينة بتسجيل مصدرها و نقطة البدء و تحديد متوالية عددية للعينة ( على سبيل المثال : لتحديد عينة منتظمة من تقارير الشحن و التى يتم اختيارها من سجل

الشحن خلال الفترة من ٤/١ حتى ٩/٣٠ فقد يتم تحديد نقطة البداية عشوائياً بالمستند رقم ١٢٣٤٥ ثم يتم اختيار المفردات التالية بعد ذلك كل ١٢٥ مفردة).

- عند الرغبة فى الاستفسار عن موظفين محددين بالمنشأة فيمكن للمراقب أن يسجل تواريخ الاستفسارات و أسماء الموظفين و المسمى الوظيفى لكل منهم .
- عند الرغبة فى ملاحظة عملية معينة فيمكن للمراقب تسجيل العملية التى تتم ملاحظاتها و الأفراد ذوى العلاقة و مسئولياتهم عنها و أين ومتى سيتم تنفيذ إجراء الملاحظة .



## أمور جوهرية

١٤- إن الحكم على أهمية موضوع معين يتطلب تحليلاً موضوعياً للحقائق و الظروف المتعلقة بذلك مثال ذلك :

- العناصر التي تؤدي لوجود مخاطر هامة (كما هي في معيار المراجعة المصري رقم "٣١٥" تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام)
- نتائج إجراءات المراجعة والتي توضح:

(١) أن المعلومات المالية قد تحتوي على أخطاء هامة ومؤثرة.

(٢) الحاجة لتعديل التقييم السابق للمراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر ومواجهة المراقب لهذا الخطر.

- المعوقات التي تواجه المراقب عند تطبيق إجراءات مراجعة ضرورية.
- النتائج التي يتم التوصل إليها والتي قد تؤدي إلي تعديل تقرير المراقب.

١٥- قد يكون من المفيد للمراقب إعداد أو الاحتفاظ – كجزء من أوراق عمل مراجعة– بملخص يبين الأمور الهامة التى تم تحديدها خلال عملية المراجعة و كيفية تناولها ، أو التى تحوى إشارات عن أوراق عمل المراجعة المدعمة ذات العلاقة و التى توفر مثل هذه المعلومات ، وهذا الملخص من الممكن أن يسهل عمليات المراجعة و الفحص الفعال و الكفء لأوراق عمل المراجعة ، وبصفة خاصة لعمليات المراجعة الكبيرة و المعقدة . أضف إلى ذلك فإنه من الممكن أن يساعد إعداد هذا الملخص المراقب فى أن يأخذ فى اعتباره العديد من الأمور الهامة.

**١٦- يجب على مراقب الحسابات توثيق المناقشات الخاصة بالموضوعات الهامة مع الإدارة و الآخرين فى الوقت المناسب .**

١٧- تشمل أوراق عمل المراجعة سجل الموضوعات الهامة التى تمت مناقشتها و متى ومع من تمت المناقشة. و لا تقتصر تلك الأوراق على تلك التى أعدها المراقب بل قد تشمل مستندات أخرى أعدتها المنشأة مثل بعض محاضر الاجتماعات ، وقد يناقش المراقب بعض الموضوعات الهامة مع أطراف أخرى مثل مسئولى الحوكمة و الأطراف الأخرى داخل المنشأة ، و الأطراف الخارجية مثل الاستشاريين الذين يقدمون خدمات مهنية للمنشأة .

**١٨- إذا حدد مراقب الحسابات معلومات تتعارض مع النتائج التى تم التوصل إليها فيما يتعلق بموضوع هام فعلى المراقب أن يوثق كيفية معالجة هذا التعارض عند تكوين استنتاجه النهائى.**

١٩- إن توثيق كيفية معالجة المراقب للتعارض لا يعنى حاجته للاحتفاظ بالمستندات غير الصحيحة أو التى تم إلغاؤها .

## توثيق الخروج عن المبادئ الأساسية أو الإجراءات الضرورية

٢٠- لقد تمت صياغة معايير المراجعة لمساعدة مراقب الحسابات فى تحقيق الهدف الشامل لعملية المراجعة وبالتالى ففى غير الحالات الاستثنائية على المراقب الالتزام بمتطلبات تلك المعايير أثناء أداؤه لعملية المراجعة.

**٢١- في الحالات الاستثنائية التي يرى فيها المراقب ضرورة الخروج عن الالتزام بمبدأ أساسي أو إجراء ضروري فعليه توثيق أسباب عدم الالتزام وتوثيق الإجراءات البديلة التي تم تنفيذها وكيفية مساهمتها في تحقيق هدف المراجعة.**

و يتضمن هذا التوثيق تحديد ما إذا كانت إجراءات المراجعة البديلة المؤداه كافية ومناسبة لتحل محل المبدأ الأساسى أو الإجراء الضرورى

٢٢- لا يتم تطبيق متطلبات التوثيق لمبدأ أساسى أو إجراء ضرورى معين فى حالة عدم انطباق شروط سريانهم على عملية مراجعة ..مثال ذلك : فى حالة مراجعة مستمرة فإن شروط سريان معيار المراجعة المصرى رقم (٥١٠) و الخاص بـ " التكليف بالمراجعة لأول مرة — أرصدة أول المدة " لاينطبق على تلك العملية ، كذلك فى حالة وجود معيار يشتمل على متطلبات معينة غير مناسبة لانعدام الشروط المحددة ( على سبيل المثال تعديل تقرير المراقب فى حالة وجود قيد على النطاق ) .

## تحديد من قام بالإعداد و من قام بالفحص

**٢٣- لدى توثيق طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة يجب على مراقب الحسابات أن يضمن أوراق العمل ما يلى :**

**(١) من قام بأداء العمل و تاريخ انتهاؤه منه.**

**(٢) من قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة و تاريخ الفحص ومداه ( طبقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية").**

٢٤- إن متطلبات توثيق رقابة جودة عملية المراجعة لا تعنى الحاجة لأن تتضمن كل ورقة عمل دليل على الفحص ولكن تشمل دليل على فحص عناصر معينة من الأعمال المنجزة و متى تم ذلك .

## تجميع ملف المراجعة النهائى

**٢٥- يجب على مراقب الحسابات إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى فى الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجعة .**

٢٦- تتطلب "مراقبة الجودة فى المؤسسات المهنية التى تقوم بالمراجعة و الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية و غير ذلك من مهام التأكد و مهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها" أن تقوم المؤسسات المهنية بتحديد سياسات و إجراءات لإستكمال تجميع ملف المراجعة فى الوقت المناسب ، وعادة تعتبر مدة ٦٠ يوماً بعد تاريخ تقرير المراقب مدة مناسبة لإتمام تجميع ملف المراجعة النهائى .

٢٧- تعتبر عملية إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى بعد تاريخ تقرير المراجعة تعتبر عملية إدارية لا تشمل تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو التوصل لاستنتاج جديد ولكن قد تشمل تغيرات مثل :

- التخلص من بعض الوثائق والتى حلت أخرى محلها.
- تصنيف و فحص و ترقيم أوراق العمل .
- توقيع قوائم الفحص الخاصة بعمليات تجميع الملف .
- توثيق أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها ومناقشتها و الاتفاق عليها مع أعضاء فريق المراجعة قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات .

**٢٨- بعد إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى يجب على مراقب الحسابات ألا يحذف أو يتخلص من أى مستند فيه إلا بعد انتهاء فترة الاحتفاظ به .**

٢٩- يتطلب المعيار المصري(*) "مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها" ألا تقل فترة الاحتفاظ بملف المراجعة النهائي عن ٥ سنوات بعد تاريخ تقرير المراقب .



**٣٠- عندما يجد مراقب الحسابات أنه من الضرورى إجراء تعديل فى وثائق المراجعة الحالية أو إضافة وثائق مراجعة جديدة على ملف المراجعة النهائى بعد إتمام تجميعه فإنه بغض النظر عن طبيعة هذه التعديلات أو الإضافات فإنه يجب على مراقب الحسابات توثيق ما يلى :**

**(أ) متى و من قام بإجراء التعديل.**

**(ب) أسباب إجراء التعديل.**

**(ج) اثر هذا التعديل – إن وجد – على استنتاجاته.**

## تعديل أوراق المراجعة فى الظروف الاستثنائية بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

**٣١- عندما تنشأ حالات استثنائية بعد تاريخ تقرير المراقب تتطلب تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو إضافية تؤدى إلى أن يتوصل المراقب إلى استنتاجات جديدة فعليه توثيق ما يلى:**

**(أ) الظروف التى تمت مواجهتها.**

**(ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية التى تم تنفيذها و أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها و الاستنتاجات التى تم التوصل إليها .**

**(ج) متى ومن قام بإجراء التعديل – و إذا كان ذلك مطلوباً – من قام بفحص هذا التعديل .**

٣٢- تشمل الحالات الاستثنائية هذه ، اكتشاف حقائق تتعلق بالمعلومات المالية التى تمت مراجعتها و التى كانت موجودة فى تاريخ تقرير مراقب الحسابات و كانت ستؤثر على تقريره لو كان على علم بها حينئذ.

---

(*) الصادر عن الهيئة العامة لسوق المال

# ملحق
# متطلبات التوثيق بمعايير المراجعة المصرية الأخرى



فيما يلى قائمة بالفقرات الرئيسية التى تحتوى على متطلبات توثيق خاصة و إرشادات بمعايير المراجعة المصرية الأخرى

- معيار (٢١٠) "شروط التكليف بعمليات المراجعة" فقرة "٥".
- معيار (٢٢٠) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" فقرات "١١ إلى ١٤، ١٦، ٢٥، ٢٧، ٣٠، ٣١ إلى ٣٣".
- معيار (٢٤٠) "مسئولية المراقب بشأن الغش و التدليس عند مراجعة قوائم مالية" فقرات " ٦٠، ١٠٧ إلى ١١١".
- معيار (٢٥٠) "مراعاة القوانين و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية" فقرة "٢٨".
- معيار (٢٦٠) "الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة" فقرة "١٦".
- معيار (٣٠٠) "تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية" فقرات "٢٢ إلى ٢٦".
- معيار (٣١٥) "تفهم المنشأة وبيئتها و تقييم مخاطر التحريف الهام" فقرات " ١٢٢، ١٢٣"
- معيار (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها" فقرات " ٧٣، ٧٣أ، ٧٣ب".
- معيار (٥٠٥) "المصادقات الخارجية" فقرة "٣٣".
- معيار (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" فقرة "١٠".
- معيار (٦٠٠) "استخدام عمل مراقب آخر" فقرة "١٤".

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)
# مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)

## مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية

## المحتويات

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)
# مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس في مراجعة القوائم المالية كما أنه يتطرق بالتفصيل إلى كيفية تطبيق المعايير والإرشادات في معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" ومعيار المراجعة المصرى رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" فيما يتعلق بمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس. و من المفروض أن تدمج المعايير والإرشادات المقدمة في هذا المعيار مع إجراءات المراجعة الكلية.

٢- هذا المعيار:

- يفرق بين الغش والخطأ، ويصف نوعي الغش المتعلقين بمهمة المراقب وهما التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول والتحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة، ويصف المسئوليات المتعلقة بأولئك المسئولين عن الحوكمة وإدارة المنشأة لمنع واكتشاف الغش والتدليس، كما يصف المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في سياق الغش والتدليس ويوضح مسئوليات المراقب لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش.
- يتطلب من المراقب الحفاظ على أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة ناتجة عن الغش والتدليس وذلك على الرغم من خبرة المراقب السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المنشأة.
- يتطلب من أعضاء فريق العمل مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس ويتطلب من الشريك المسئول ان يضع فى حسبانة الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشتركين في المناقشة.
- يتطلب من مراقب الحسابات :
  - القيام بالإجراءات التي تمكنه من الحصول على المعلومات التي تستخدم في تحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس.

- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش على كل من مستوى القوائم المالية و مستوى التأكيد والمخاطر التي تم تقييمها والتي قد تتسبب في تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وتقييم تصميم نظم الرقابة الداخلية للمنشأة ويتضمن ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا.
- تحديد ردود الأفعال الكلية لمواجهة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية ، ويضع ذلك في اعتباره عند توزيع العمل على العاملين والإشراف عليهم كما يضع في اعتباره السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة كما يضيف عنصر عدم إمكانية التنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المفترض أداؤها.
- تصميم وأداء إجراءات مراجعة لمواجهة مخاطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة.
- تحديد ردود الأفعال لمواجهة الأخطار التي تم تحديدها المتعلقة بالتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس.
- دراسة ما إذا كان التحريف الذي تم تحديده دليلا على الغش.
- الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالغش والتدليس.
- الاتصال مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة.

- توفير إرشادات تتعلق بالاتصالات مع السلطات التنظيمية و الرقابية.
- توفير إرشادات في حالة مواجهة المراقب لظروف استثنائية نتيجة لتحريف ناتج عن غش أو اشتباه في غش ، تجعل قدرة المراقب على استكمال عملية المراجعة محل تساؤل.
- يوضح متطلبات التوثيق

**٣- لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً ينبغي على المراقب عند التخطيط وأداء المراجعة أن يأخذ في اعتباره مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الأخطاء والغش والتدليس في القوائم المالية.**

### خصائص الغش والتدليس

٤- قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية بسبب الغش أو الخطأ ويكون العنصر الفاصل بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الفعل الأساسي الذي تسبب في تحريف القوائم المالية متعمداً أم غير متعمد.

٥- يشير مصطلح "خطأ" إلى تحريف غير متعمد في القوائم المالية ويشمل ذلك حذف مبلغ أو إفصاح مثل :

- خطأ في جمع أو تشغيل البيانات التي تستخدم فى إعداد القوائم المالية.
- تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو أو سوء تفسير للحقائق.
- خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التبويب أو العرض أو الإفصاح.



٦- يشير مصطلح "الغش" إلى عمل متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير ،ويتعلق ذلك باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية و غير مستحقة. وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع النطاق فتحقيقا لمقاصد هذا المعيار يهتم المراقب بالغش الذي يؤدي إلى تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، علماً بأنه ليس من اختصاص المراقب إصدار توصيف قانوني يتعلق بحدوث الغش من عدمه.

ويشار للغش الذي يقوم به فرد أو أكثر من الإدارة أو هؤلاء المسئولين عن الحوكمة بـ "غش الإدارة" ويشار للغش الذي يقوم به فقط موظفين في المنشأة بـ "غش العاملين" . وفي أي من الحالتين قد يكون هناك تواطؤ داخل المنشأة أو مع الغير من خارج المنشأة.

٧- هناك نوعان من التحريفات المتعمدة يرتبطان بمهمة المراقب ،هما التحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة والتحريفات الناتجة عن التلاعب فى الأصول.

٨- يتعلق إعداد تقارير مالية مزيفة بتحريفات متعمدة تتضمن حذف أو إسقاط مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية. ويمكن أن يتم إعداد التقارير المالية المزيفة عن طريق ما يلي:

- التلاعب أو التزوير أو التعديل في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية.
- سوء عرض بالقوائم المالية أو إسقاط متعمد فيها للأحداث أو المعاملات أو أية معلومات جوهرية أخرى.
- سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التبويب أو أسلوب العرض أو الإفصاح.

٩- غالبا ما يتعلق إعداد التقارير المالية المزيفة بتجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد تبدو بصورة أو بأخرى بأنها تعمل بفاعلية ويمكن ارتكاب الغش عن طريق تجاوزات الإدارة لتلك الأنظمة باستخدام أساليب مثل:

- تسجيل قيود يومية وهمية وبخاصة قرب نهاية الفترة المالية للتلاعب بنتائج التشغيل أو الحصول على أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات بصورة غير ملائمة وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير أرصدة الحسابات.
- إسقاط أو تقديم أو تأخير الاعتراف بالأحداث والمعاملات التي حدثت أثناء الفترة المالية المعد عنها القوائم المالية.
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن الحقائق التي قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- الاشتراك في معاملات معقدة تكون معدة لإساءة عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- التعديل في السجلات أو الشروط المرتبطة بمعاملات جوهرية وغير عادية.

١٠ - يمكن أن تتسبب جهود الإدارة للتحكم في الإرباح في إعداد تقارير مالية مزيفة وذلك لتضليل مستخدمي القوائم المالية للتأثير على فهمهم لأداء وربحية المنشأة. وقد يبدأ مثل هذا التحكم فى الإيرادات بقيام الإدارة بإجراءات صغيرة أو تعديل غير ملائم في الافتراضات وتغيير في الأحكام. ويمكن أن تؤدي الضغوط والدوافع إلى زيادة هذه الإجراءات بالدرجة التي تتسبب في إعداد التقارير المالية المزيفة. وقد يحدث مثل هذا الموقف عندما تتخذ الإدارة عن عمد - بسبب الضغوط للوفاء بتطلعات السوق أو الرغبة لتعظيم المكافآت المبنية على الأداء- مواقف تؤدي إلى إعداد التقارير المالية المزيفة عن طريق تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا. وفي بعض المنشآت قد يكون لدى الإدارة الدافع لتخفيض الأرباح بمبلغ هام لتقليل الضرائب أو تضخيم الأرباح للحصول على تمويل مصرفي.

١١- يتعلق التلاعب فى الأصول بسرقة أصول المنشأة وغالبا ما يرتكبها العاملين عن طريق سرقة مبالغ صغيرة نسبيا تكون غير مؤثرة، ومن ناحية أخرى يمكن أن تتعلق أيضا ببعض مديري المنشأة الذين هم أكثر قدرة على إخفاء الاختلاسات بطرق يصعب اكتشافها. ويمكن أن يتحقق سوء استخدام الأصول بعدة طرق تشمل:

- اختلاس المتحصلات ( مثل توجيه المتحصلات من العملاء الذين تم إعدام أرصدتهم إلى حسابات بنكية شخصية ).
- سرقة الأصول الملموسة أو الممتلكات الفكرية ( مثل سرقة مخزون للأغراض الشخصية أو البيع أو سرقة خردة لإعادة بيعها أو التآمر مع منافس عن طريق الإفصاح عن معلومات تكنولوجية خاصة بالمنشأة مقابل أموال).
- قيام المنشأة بدفع أموال عن بضائع غير مستلمة أو خدمات غير مؤداه( مثل السداد لموردين وهميين أو العمولات التي يدفعها الموردين لمندوبي الشراء من أجل رفع الأسعار أو السداد لموظفين وهميين ).
- استخدام أصول المنشأة استخداما شخصيا ( مثل استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو كقرض لطرف ذو علاقة) .

وغالبا ما يصاحب سوء استخدام الأصول سجلات مزيفة أو ُمضلله أو وثائق حتى يتم إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو أنها قد استخدمت بدون الاعتماد الملائم .

١٢- يرتبط الغش والتدليس بدافع أو ضغط يؤدي لارتكاب الغش مع وجود فرصة سانحة لعمل ذلك وإضفاء المنطقية علي الإجراء. وقد يكون للأفراد دافع لإساءة استخدام الأصول كأن يعيش أغلب الأفراد بطريقة لا تتناسب مع دخولهم .ويمكن إعداد تقارير مالية مزيفة بسبب الضغوط علي الإدارة من مصادر خارج أو داخل المنشأة لتحقيق هدف الأرباح المتوقع ( والذي ربما يكون غيـر واقعي ) وخاصة عندما تكون النتائج المترتبة علي فشل الإدارة في الوفاء بالأهداف المالية جوهرية. وقد تكون الفرصة لإعداد تقارير مالية مزيفة أو سوء استخدام الأصول سانحة عندما يعتقد الفرد أنه يمكنه اختراق نظام الرقابة الداخلية مثلاً ، بسبب أنه موضع ثقة أو علي دراية بنقاط ضعف معينة في نظام الرقابة الداخلية .وقد يكون لدى الأفراد القدره علي تبرير فعل الغش بأسباب معقولة فبعض الأفراد لديهم اتجاه أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية تسمح لهم ـ عن علم ـ بارتكاب فعل غير شريف عن عمد . ومع ذلك فحتى الأفراد الشرفاء يمكنهم القيام بالغش والتدليس في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كافية للتأثير عليهم .

## مسئوليات المسئولين عن الحوكمة والإدارة

١٣- تظل المسئولية الأساسية لمنع واكتشاف الغش والتدليس في يد أولئك المسئولين عن حوكمة المنشأة وعن إداراتها. ويمكن أن تتنوع المسئوليات المتعلقة بأولئك المسئولين عن الحوكمة

والإدارة حسب المنشأة. وفي بعض المنشآت قد يكون هيكل الحوكمة غير رسمي بشكل واضح بسبب أن المسئولين عن الحوكمة قد يكونوا هم أنفسهم المسئولين عن إدارة المنشأة.

١٤- من المهم أن تقوم الإدارة ، إلي جانب مسئولي الحوكمة ، بالتركيز الشديد علي منع الغش مما قد يقلل من فرص حدوثه ويقوم بردعه، مما قد يؤدي إلي اقتناع الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمالية اكتشافهم ومعاقبتهم . ويرتبط هذا بإيجاد بيئة أمينة و سلوك أخلاقي. و تقوم الإدارة وهؤلاء المسئولون عن الحوكمة، استنادا على مجموعة قوية من القيم الأساسية، بتوضيح و إظهار مثل هذه البيئة للعاملين باعتبارها أساسا لهم عن كيفية إدارة المنشأة لنشاطها .ويشمل إيجاد بيئة أمينة وسلوك أخلاقي توفير بيئة عمل إيجابية تتمثل في التعيين والتدريب وترقية العاملين الملائمين وتتطلب الحصول على تأكيدات دورية من العاملين عن مدى تفهمهم لمسئولياتهم واتخاذ الإجراء المناسب تجاه أي غش أو تدليس فعلي أو مشتبه به أو مزمع .

١٥- يقع علي عاتق أولئك المسئولين عن حوكمة المنشاة مسئولية ضمان وضع نظام رقابة داخلية والحفاظ عليه لتقديم تأكد مناسب يتعلق بمصداقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة وذلك من خلال إشراف الإدارة. ويمكن أن يساعد الإشراف النشط من قبل هؤلاء المسئولين عن الحوكمة في تعزيز التزام الإدارة بإيجاد بيئة أمينة وسلوك أخلاقي .و يأخذ المسئولون عن الحوكمة في اعتبارهم عند ممارسة مسئولية الإشراف احتمالية تجاوزات الإدارة للرقابة أو غير ذلك من استخدام نفوذ غير ملائم في عملية إعداد التقارير المالية مثل جهود الإدارة للتحكم فى الأرباح للتأثير علي توقعات المحللين بالنسبة لأداء المنشأة و ربحيتها.

١٦- يقع علي عاتق الإدارة، وكذا المسئولين عن الحوكمة ، مسئولية إيجاد بيئة رقابية مناسبة والمحافظة علي تطبيق السياسات والإجراءات لتساعد في تحقيق هدف ضمان سير نشاط المنشاة بانتظام و فاعلية، قدر المستطاع . وتشمل تلك المسئولية وضع أنظمة الرقابة والحفاظ عليها والتي تتعلق بهدف المنشأة في إعداد قوائم مالية تعبر بصورة عادلة وواضحة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وإدارة المخاطر التي قد تؤدي إلي حدوث تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية . وقد تؤدي مثل هذه الأنظمة إلي تخفيض مخاطر التحريفات ولكنها لا تقضي عليها بصورة كلية .

وتضع الإدارة في اعتبارها عند تحديد أنظمة الرقابة التي يجب أن تنفذها لمنع الغش واكتشافه

مخاطر إمكان تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش. وكجزء من هذا الاعتبار يمكن أن تستنتج الإدارة أنه ليس من المجدي اقتصادياً تطبيق عنصر رقابة معين والاحتفاظ به لتقليل التحريفات الجوهرية الناجمة عن الغش.

## المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في سياق الغش والتدليس

١٧- كما هو وارد في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) " الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها" فإن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من التعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية معدة ، في جميع جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مطبق . وبسبب المحددات المتأصلة لعملية المراجعة يكون هناك خطر لا يمكن تلافيه وهو عدم اكتشاف بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية علي الرغم من أنه تم تخطيط وأداء عملية المراجعة بصورة ملائمة طبقا لمعايير المراجعة المصرية .

١٨- يعتبر خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أكبر من خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ وذلك لأن الغش والتدليس قد يرتبط بترتيبات معقده ومنظمة بحرص ومصممة لإخفاء عملية الغش مثل التزوير أو عدم تسجيل معاملات متعمد أو إقرارات غير سليمة متعمدة يتم تقديمها إلي مراقب الحسابات. وقد تكون مثل هذه المحاولات للإخفاء أصعب في اكتشافها عندما يصاحبها تواطؤ، فقد يعتقد المراقب ـ بسبب هذا التواطؤ ـ أن أدلة المراجعة مقنعه بينما هي في الواقع زائفة .

وتعتمد قدرة المراقب على اكتشاف الغش علي عدة عوامل مثل مهارة المرتكب وتكرار ومدى التلاعب ودرجة التواطؤ المتعلق بالموضوع والحجم النسبي للمبالغ التي تم التلاعب فيها و الدرجة الوظيفية للأفراد المرتبطين بالموضوع . في الوقت الذي يمكن للمراقب أن يكون قادراً علي تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش فإنه من الصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في مناطق الحكم الشخصي مثل التقديرات المحاسبية ناتجة عن غش أم عن خطأ .

١٩- علاوة علي ذلك يكون خطر عدم اكتشاف المراقب للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش المديرين أكبر من تلك الناتجة عن غش العاملين ، وذلك بسبب أن المديرين غالبا ما يكونون في مواقع تمكنهم من التلاعب في السجلات المحاسبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة وتقديم معلومات مالية زائفة . فيمكن أن تكون بعض مستويات الإدارة في موقع يمكنها من تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات غش مماثلة يقوم بها عاملون آخرون و يتم ذلك مثلاً عن

طريق توجيه مرءوسيهم لتسجيل معاملات بالخطأ أو لإخفائها. وبحكم موقع السلطة المخولة للمديرين داخل المنشأة يكون لهم القدرة إما بتوجيه العاملين للقيام بشيء أو طلب خدماتهم للمساعدة في القيام بعملية غش أو تدليس سواء بعلم أو بدون علم العاملين .

٢٠- لا يدل الاكتشاف اللاحق لتحريف هام ومؤثر في القوائم المالية ناتج عن غش أو تدليس في حد ذاته على الفشل في الالتزام بمعايير المراجعة المصرية . و يسرى هذا على وجه الخصوص على بعض الأنواع المحددة من التحريفات المتعمدة حيث أن إجراءات المراجعة قد تكون غير فعاله لاكتشاف تحريف متعمد تم إخفاؤه من خلال التواطؤ بين واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو هؤلاء المسئولون عن الحوكمة أو العاملين أو الغير أو ذلك التحريف بوثائق مزورة . ويتم تحديد ما إذا كان المراقب قد قام بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية فى ضوء إجراءات المراجعة التي تم القيام بها في هذه الظروف، ومدي كفاية وملاءمة أدله المراجعة التي تم الحصول عليها وملاءمة تقرير مراقب الحسابات استناداً علي تقييم هذه الأدلة .

## مسئوليات المراقب عن اكتشاف التحريفات الهامة الناتجة عن الغش والتدليس

٢١- يحصل المراقب الذي يقوم بعملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية علي تأكد معقول بان القوائم المالية ككل خالية من أيه تحريفات هامة و مؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ . ولا يمكن للمراقب الحصول على تأكد حاسم بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية بسبب عدة عوامل مثل استخدام الحكم الشخصي واستخدام العينة و المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية وحقيقة أن الكثير من أدله المراجعة المتاحة مقنعة أكثر منها حاسمة في طبيعتها .

٢٢- أثناء الحصول على التأكد المناسب يتبع المراقب أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة ويأخذ في اعتباره احتمالية تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة ويكون مدركا لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون ملائمة في سياق خطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن الغش و التدليس.

ويقدم الجزء المتبقي من هذا المعيار إرشادات إضافية تتعلق بمراعاة مخاطر الغش و التدليس في عملية المراجعة ووضع إجراءات لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش و التدليس.

## الشك المهني

٢٣- كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) ، يقوم المراقب بتخطيط وأداء عملية المراجعة متخذاً موقف التشكك المهني وأن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدي إلي عدم مصداقية القوائم المالية مثل إمكانية وجود ظروف قد تؤدي إلي تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثراً. وبسبب خصائص الغش والتدليس يكون سلوك المراقب الخاص بالشك المهني هام علي وجه الخصوص عند دراسة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش و التدليس.

و الشك المهنى هو نمط فى التصرف يتضمن عقلية متسائلة كما يتضمن تقييم حذر لأدلة المراجعة. ويتطلب الشك المهني تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات وأدله المراجعة التي تم الحصول عليها ترجح وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

**٢٤ - ينبغي علي المراقب الحفاظ علي أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة وأن يكون مدركا لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وذلك علي الرغم من خبرة المراقب السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة .**

٢٥- كما هو موضح في معيار المراجعة المصرى رقم ( ٣١٥ )تُسهم الخبرة السابقة للمراقب مع المنشأة في التوصل لفهم للمنشأة ومع ذلك فعلي الرغم من أنه لا يمكن أن يتوقع من المراقب أن يتغاضى تماما عن خبرته السابقة مع المنشأة بشأن أمانه ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة ، يكون الحفاظ علي أسلوب الشك المهني هاما لأنه قد يحدث تغييراً في الظروف. وعندما يقوم مراقب الحسابات بإجراء استفسارات وأداء إجراءات مراجعة أخري يقوم بممارسة الشك المهني و عليه ألا يرضى بأدلة مراجعة غير مقنعة بالقدر الكافي استنادا علي اعتقاده بأن الإدارة وأولئك المسئولون عن الحوكمة أمناء ويتمتعون بالنزاهة. وفيما يتعلق بالمسئولين عن الحوكمة ، يعني حفاظ المراقب على أسلوب الشك المهني أن يأخذ المراقب في اعتباره و بحرص شديد منطقية وردود الأفعال تجاه الاستفسارات مع المسئولين عن الحوكمة وغير ذلك من المعلومات التي تم الحصول عليها منهم في ضوء جميع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة .

٢٦- نادرا ما تشمل عملية المراجعة التي تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية تقييم سلامة المستندات. ولا يكون المراقب مدربا كخبير أو متوقع أن يكون كذلك بالنسبة لمثل هذا التقييم .

وعلاوة علي ذلك يمكن ألا يكتشف المراقب وجود تعديل في محتويات مستند، مثل اتفاق جانبي لم تفصح عنه الإدارة أو الغير للمراقب. ويأخذ المراقب في اعتباره أثناء المراجعة مصداقية المعلومات التي سيستخدمها كأدلة للمراجعة ويتضمن ذلك مراعاة عناصر الرقابة أثناء إعدادها والحفاظ عليها متي أمكن. وإذا لم يكن هناك سببا يجعل المراقب يعتقد شيئاً خلاف ذلك ، يقبل المراقب في العادة السجلات والمستندات باعتبارها سليمة . ومع ذلك فلو أن الظروف التي تم تحديدها أثناء الُمراجعة جعلت المراقب يعتقد أن المستند يمكن ألا يكون سليماً أو أن محتويات هذا المستند قد تم تعديلها ، يقوم المراقب في هذه الحالة بإجراء المزيد من الاستفسارات مثلا عن طريق التأكد مباشرة مع الطرف الثالث ( الغير ) أو يأخذ في اعتباره الاستعانة بخبير لتقييم صحة المستند.



## المناقشة ما بين أعضاء فريق العمل

**٢٧- ينبغي علي أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس.**

٢٨- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥ ) من أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر . وتلقي هذه المناقشة الضوء علي قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

وتشمل المناقشة الشريك المسئول الذي يستخدم الحكم المهني وخبرته السابقة مع المنشأة ومعرفته بالتطورات الحالية لتحديد الأعضاء الآخرين من فريق العمل الذي ينبغي أن ينضموا للمناقشة .وفي العادة تضم المناقشة الأعضاء الأساسيين في فريق العمل كما تتيح هذه المناقشة الفرص لأعضاء فريق العمل الأكثر خبرة للمشاركة بتصوراتهم عن كيفية وإمكانية تعرض القوائم المالية لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

**٢٩- علي الشريك المسئول تحديد الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشتركين في المناقشة .** فليس هناك داع لإبلاغ جميع أعضاء فريق العمل بالقرارات التي تم التوصل إليها في هذه المناقشة . فعلي سبيل المثال أي عضو من فريق العمل مشترك في مراجعة أحد الفروع أو الوحدات التابعة للمنشأة ليس بحاجة لمعرفة القرارات التي تم التوصل إليها بخصوص أحد الفروع أو الوحدات الأخرى للمنشأة .

٣٠- تتم المناقشة بعقل متنبه يضع جانبا أى اعتقاد قد يعتقده فريق العمل يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة والمسئولون عن الحوكمة . وعادة ما تتضمن المناقشة الآتي :

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق العمل بخصوص الكيفية والجزئية التى يعتقدون أنه يمكن ان تتعرض القوائم المالية فيها لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وأيضا كيفية إعداد الإدارة لتقارير مالية مزورة وإخفائها وكيفية إساءة استخدام أصول المنشأة .
- دراسة الظروف التي قد تشير إلى التحكم في الإيرادات والممارسات التي قد تقوم بها الإدارة في التحكم فى الأرباح والتي قد تؤدي إلي إعداد تقارير مالية مزورة .
- دراسة العوامل الخارجية والداخلية المعروفة التي تؤثر علي المنشأة والتى قد تشكل دافعاً أو تمثل ضغطاً علي الإدارة أو غيرها لارتكاب الغش وتتيح الفرصة لارتكاب الغش والتدليس وتشير إلى إمكانية تبرير الإدارة أو غيرها لارتكاب الغش بأسباب معقولة ولكنها غير صحيحة.
- دراسة مدى تدخل الإدارة فى الإشراف علي العاملين الذي لديهم إمكانية الوصول علي المال أو غيره من الأصول القابلة للتعرض لإساءة الاستخدام .
- دراسة أي تغييرات غير عادية أو غير ُمفسرة في سلوك الإدارة أو العاملين أو أسلوب معيشتهم مما قد يسترعى انتباه فريق العمل .
- التأكيد على أهمية الحفاظ علي حالة ذهنية جيدة طوال عملية المراجعة وذلك لاحتمالية حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .
- دراسة أنواع الظروف التي لو صادفت المراقب قد تشير الي احتمالية وجود غش أو تدليس.
- دراسة كيفية دمج عنصر عدم القدرة على التنبؤ مع طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها .
- دراسة إجراءات المراجعة التي يمكن اختيارها لمواجهة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش ، وما إذا كانت بعض أنواع إجراءات المراجعة أكثر فاعلية من غيرها .
- دراسة أيه دعاوى بالغش والتدليس يكتشفها المراقب .
- دراسة خطر تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية.

٣١- تُعد مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش جزءاً هاماً من عملية المراجعة ، فهي تتيح للمراقب الأخذ في الاعتبار رد الفعل الملائم لمواجهة إمكانية

تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش ولتحديد أي من أعضاء فريق العمل سيقوم بإجراءات مراجعة معينة .

وتمكن المناقشة أيضا المراقب أن يحدد كيفية مشاركة فريق العمل فيما يتعلق بنتائج إجراءات المراجعة وكيفية التعامل مع أية دعاوى بالغش تنمو إلى علمه. وكثير من عمليات المراجعة الصغيرة تتم مراجعتها بالكامل بمعرفة الشريك المسئول ( الذي قد يكون مزاول فرد). وفي مثل هذه المواقف وبعد قيام الشريك المسئول بنفسه بالتخطيط لعملية المراجعة يضع في اعتباره قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.



٣٢- من المهم أن يستمر أعضاء فريق العمل بعد المناقشة الأولية أثناء التخطيط لعملية المراجعة وأيضا علي فترات طوال عملية المراجعة في الاتصال وتبادل المعلومات التي تم الحصول عليها والتي يمكن أن تؤثر علي تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس ، أو علي إجراءات المراجعة التي تم أداؤها لمواجهة هذه المخاطر ، فعلي سبيل المثال بالنسبة لبعض المنشآت قد يكون من الملائم أن تحدث المناقشة عند فحص المعلومات المالية الدورية للمنشأة .

## إجراءات تقييم المخاطر

٣٣- يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر من أجل التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها ويتضمن ذلك الرقابة الداخلية كما هو مطلوب في معيار المراجعة المصري رقم ( ٣١٥ ) ، وكجزء من هذا العمل يقوم المراقب بأداء الإجراءات التالية من أجل الحصول علي معلومات تستخدم لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش :

(أ) عمل استفسارات من الإدارة، والمسئولين عن الحوكمة و غيرهم من داخل المنشأة – كما هو ملائم – والحصول علي فهم عن كيفية ممارسة المسئولين عن الحوكمة لعملية الإشراف علي إجراءات الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش ونظام الرقابة الداخلية الذى وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر .

(ب) دراسة إمكانية وجود خطر أو أكثر من مخاطر الغش والتدليس .

(ج) دراسة أية نسب أو مؤشرات غير عادية أو غير متوقعة يتم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية.

(د) دراسة باقي المعلومات التي قد تفيد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

**الاستفسارات والحصول على فهم لطبيعة الإشراف الذي يمارسه المسئولون عن الحوكمة**

**٣٤- ينبغي علي المراقب عند التوصل لفهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية، أن يقوم باستفسارات من الإدارة تتعلق بالآتي :**

**(أ) تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً ناتج عن الغش.**

**و(ب) الإجراءات التى تتبعها الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس داخل المنشأة ، ويتضمن ذلك أية مخاطر معينة للغش تكون الإدارة قد حددتها أو رصيد حساب أو فئة من معاملات أو الإفصاحات التى يمكن أن يقع فيها خطر من مخاطر الغش والتدليس.**

**و(ج) إبلاغات الإدارة - إن وجدت - لأولئك المسئولون عن الحوكمة بما يتعلق بالإجراءات التى تتبعها لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس في المنشأة.**

**و(د) إبلاغات الإدارة - إن وجدت - للعاملين بخصوص آرائها عن ممارسات النشاط والسلوك الأخلاقي فى المنشأة .**

٣٥- حيث أن الإدارة هى المسئولة عن الرقابة الداخلية للمنشأة وعن إعداد القوائم المالية فإنه من الملائم للمراقب عمل استفسارات من الإدارة بخصوص تقييمها لخطر التحريف الهام والمؤثر وأنظمة الرقابة الموضوعة لمنع الغش واكتشافه. وتختلف طبيعة ومدى تكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر والأنظمة من منشأة إلى أخرى فقد تقوم الإدارة فى بعض المنشآت بعمل تقييم تفصيلي على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة وفى منشأة أخرى يكون تقييم الإدارة أقل من حيث الرسمية وأقل تكرارية. وفى بعض المنشآت وعلى الأخص المنشآت الصغيرة قد يكون التركيز فى التقييم على مخاطر غش العاملين أو سوء استخدام الأصول.
وترتبط طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لخطر التحريف الهام والمؤثر بتفهم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال يعتبر عدم قيام الإدارة بعمل تقييم لخطر الغش والتدليس في بعض الظروف دليلاً على عدم إعطاء الإدارة الأهمية الكافية للرقابة الداخلية .

٣٦- يمكن للمدير المالك في المنشأة الصغيرة المُدارة بأصحابها أن يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية عنه في المنشأة الأكبر و يعوض هذا بصورة عامة عن الفرص المحدودة في توزيع الاختصاصات.ومن جانب آخر يمكن أن يكون المدير المالك أكثر قدرة على تجاوز أنظمة الرقابة

بسبب النظام غير الرسمي للرقابة الداخلية. ويأخذ المراقب هذا في حسبانه عند تحديده لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

٣٧- عند قيام المراقب بعمل استفسارات كجزء من محاولة التوصل لفهم إجراءات الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس في المنشأة، يقوم بالاستفسار عن الإجراءات لمواجهة دعاوى الغش والتدليس الداخلية والخارجية التي تؤثر على المنشأة.وبالنسبة للمنشأة ذات الأماكن المتعددة ، يقوم المراقب بالاستفسار عن طبيعة ومدى مراقبة أماكن التشغيل أو قطاعات النشاط وما إذا كان هناك مواقع تشغيل معينة أو قطاعات للنشاط تزيد بها إمكانية حدوث غش وتدليس.

**٣٨- على المراقب القيام بعمل استفسارات مع الإدارة و أعضاء المراجعة الداخلية وغيرها من داخل المنشأة متى كان ذلك ملائماً لتحديد ما إذا كانت لديهم أية خلفية عن عملية غش حقيقية أو مشتبه فى حدوثها أو محتملة قد تؤثر على المنشأة.**

٣٩- على الرغم من أن الاستفسارات التي يقوم بها المراقب من الإدارة يمكن أن توفر معلومات مفيدة تتعلق بمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية الناتجة عن غش العاملين، إلا أنه من غير المحتمل أن تقدم مثل هذه الاستفسارات معلومات مفيدة تتعلق بمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية الناتجة عن غش الإدارة.ويمكن أن يكون عمل استفسارات من آخرين داخل المنشأة بالإضافة إلى الإدارة مفيداً في تزويد المراقب بوجهة نظر تختلف عن الإدارة وعن هؤلاء المسئولين عن عملية إعداد التقارير المالية. ويمكن أن تتيح مثل هذه الاستفسارات الفرصة للأفراد لنقل معلومات للمراقب لم يكن من الممكن نقلها بطريقة أخرى. ويستخدم مراقب الحسابات الحكم الشخصى المهني في تحديد الأشخاص الآخرين داخل المنشأة الذين يمكن توجيه الاستفسارات إليهم ومدى هذه الاستفسارات. وباتخاذ المراقب هذا القرار يضع في اعتباره ما إذا كان الآخرين من داخل المنشأة يمكن أن يكونوا قادرين على توفير معلومات قد تكون مفيدة له فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

٤٠- يقوم المراقب بعمل استفسارات من أعضاء المراجعة الداخلية في المنشآت التي لديها وظيفة المراجعة الداخلية وتناقش هذه الاستفسارات آراء المراجع الداخلي التي تخص مخاطر الغش والتدليس وما إذا كان أعضاء المراجعة الداخلية قد قاموا أثناء العام بأداء أية إجراءات

لاكتشاف عمليات الغش والتدليس وما إذا كانت الإدارة قد استجابت على نحو مرض لأية نتائج تم التوصل لها بسبب إتباع هذه الإجراءات وما إذا كان لدى هؤلاء الأعضاء معرفة بأي عملية غش فعليه أو مشتبه بها أو محتملة.

٤١- وتشمل الأمثلة التالية الآخرين من داخل المنشأة الذين يمكن أن يوجه المراقب لهم استفسارات عن وجود أو الاشتباه بوجود عمليات الغش:

- أفراد التشغيل الذين ليست لهم صلة مباشرة بعملية إعداد التقارير المالية.
- عاملون في مستويات مختلفة من السلطة.
- عاملون مرتبطون ببدء وإعداد وتسجيل المعاملات المُعقدة أو غير العادية وهؤلاء الذين يشرفون على أو يقومون بمراقبة مثل هؤلاء العاملين.
- المستشار القانوني الداخلي.
- مسئول السلوك المهني أو شخص يماثلة.
- الشخص أو الأشخاص المسئولين عن التعامل مع دعاوى الغش والتدليس.

٤٢- يتبع المراقب أسلوب الشك المهنى عند تقييم ردود الإدارة على الاستفسارات مدركاً أن الإدارة غالباً ما تكون فى أفضل مكانه تمكنها من ارتكاب أعمال الغش والتدليس ، وبناء عليه يستخدم المراقب الحكم الشخصى المهنى عند تحديد متى يكون من الضرورى تعزيز ردود الإدارة على الاستفسارات بمعلومات أخرى. و عندما تكون الردود على الاستفسارات متعارضة، يسعى مراقب الحسابات لحل هذا التعارض.

**٤٣- ينبغى على مراقب الحسابات التوصل لفهم عن كيفية ممارسة هؤلاء المسئولون عن الحوكمة للإشراف على عمليات الإدارة لتحديد مخاطر عمليات الغش والتدليس داخل المنشأة ونظام الرقابة الداخلية الذي وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر والاستجابة لها.**

٤٤- تقع على عاتق هؤلاء المسئولون عن الحوكمة مسئولية إشرافية تتعلق بالتنظيم ومراقبة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالقوانين. وحيث أنه من الممكن أن تتنوع مسئوليات هؤلاء المسئولون عن الحوكمة والإدارة من منشأة لأخرى ، يكون من الهام أن يتوصل مراقب الحسابات لفهم المسئولية الخاصة بكل منهم وذلك ليتمكن المراقب من التوصل لفهم الإشراف الذى

يمارسه الأشخاص المناسبين. ويشمل هؤلاء المسئولون عن الحوكمة الإدارة عندما تقوم بأداء مثل هذه المهام و تظهر هذه الحالة بوضوح فى حالة المنشآت الصغيرة.

٤٥- يمكن أن يقدم التوصل إلي فهم عن كيفية ممارسة هؤلاء المسئولين عن الحوكمة للإشراف علي عمليات الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشاة والاستجابة لها والرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة لتخفيف هذه المخاطر توضيحاً يتعلق بقابلية تعرض المنشأة لغش الإدارة و مدي كفاية مثل هذه الرقابة الداخلية وكفاءة الإدارة ونزاهتها . ويمكن للمراقب التوصل لفهم عن طريق قيامة بإجراءات مثل حضور اجتماعات تتم فيها مثل هذه المناقشات وقراءة محاضر مثل هذه الاجتماعات أو بعمل استفسارات من هؤلاء المسئولون عن الحوكمة .



**٤٦- ينبغي علي المراقب عمل استفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأية عملية غش فعليه أو مشتبه بها أو محتملة تؤثر علي المنشأة .**

٤٧- يقوم مراقب الحسابات بعمل استفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لتعزيز ردود الإدارة على هذه الاستفسارات. وعندما تكون الردود على الاستفسارات متعارضة ، يحصل المراقب علي أدله مراجعة إضافية لحل هذا التعارض . ويمكن أن تساعد أيضا الاستفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة المراقب في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .

## دراسة عوامل خطر الغش والتدليس

**٤٨- عند التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ينبغي أن يضع المراقب في اعتباره ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تشير إلي وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش .**

٤٩- إن حقيقة أن عمليات الغش والتدليس دائما ما تكون مخفاه يجعل من الصعب جداً اكتشافها. ومع ذلك فعند التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ، يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات علي الأحداث أو الظروف التي تشكل دافعاً أو ضغطاً يدفع لارتكاب عملية الغش أو يتيح فرصة لارتكاب عملية الغش ويشار لمثل هذه الأحداث أو الظروف بـ "عوامل خطر الغش " فعلي سبيل المثال :

- قد تؤدي الرغبة في تلبية توقعات الغير للحصول على تمويل إضافي لحقوق الملكية إلي خلق دافع لارتكاب عملية الغش .
- قد تؤدي الرغبة في الحصول على مكافآت هائلة في حالة الوفاء بتحقيق الأرباح السابق تقديرها بصورة غير واقعية إلي خلق دافع لارتكاب عملية الغش .
- يمكن أن تتيح بيئة الرقابة غير الفعالة فرصة لارتكاب عملية الغش .

و في حين أن عوامل خطر الغش قد لا تشير بالضرورة إلي وجود عملية غش إلا أنها غالباً ما توجد في ظروف حدثت فيها عمليات غش وتدليس . ويمكن أن يؤثر وجود عوامل خطر غش وتدليس علي تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر .



٥٠- ليس من السهل ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها، وتختلف أهمية عوامل خطر الغش من منشأة إلي أخرى فيمكن أن توجد بعض من هذه العوامل في منشآت لا تشكل الظروف المحددة بها مخاطر تحريف هام ومؤثر. وبناء عليه يمارس المراقب الحكم الشخصى المهني عند تحديده لوجود عامل من عوامل خطر الغش وما إذا كان سيتم وضعه في الاعتبار عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش في القوائم المالية.

٥١- ويقدم الملحق رقم (١) لهذا المعيار أمثلة عن عوامل خطر الغش المرتبطة بإعداد تقارير مالية مزيفة وإساءة استخدام الأصول. ويتم تصنيف عوامل الخطر هذه بناء علي ثلاث حالات تكون موجودة عند حدوث عملية غش وهى : دافعاً أو ضغطاً لارتكاب عملية الغش والتدليس ، وفرصة سانحة لارتكاب الغش ، والقدرة على تبرير الغش .

وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش والتدليس الموضحة في الملحق (١) تغطي العديد من المواقف التي يمكن أن يواجهها المراقب إلا أنها مجرد أمثلة ويمكن وجود عوامل خطر أخرى . ويجب أن يكون المراقب منتبها لعوامل الخطر الخاصة بالمنشأة غير الواردة في الملحق (١) كما أن جميع الأمثلة في الملحق (١) ليست مناسبة في جميع المواقف ، فبعضها قد يكون ذو أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة وذات خصائص الملكية المختلفة وفي النشاطات المختلفة أو بسبب اختلافات أخري في الخصائص والظروف .

٥٢- إن لخصائص حجم المنشأة ومدي تشابكها وملكيتها تأثيراً هاماً علي رأي المراقب وذلك فيما يخص عوامل خطر الغش والتدليس ذات الصلة . فعلي سبيل المثال في حالة المنشأة الكبيرة عادة ما يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره العوامل التي تحد عموماً من السلوك غير

الملائم الذي تقوم به الإدارة مثل فاعلية هؤلاء المسئولين عن الحوكمة ووظيفة المراجعة الداخلية ووجود وتنفيذ ميثاق سلوك رسمي .وعلاوة على ذلك فإن عوامل خطر الغش التي تتم دراستها على مستوي تشغيل قطاع النشاط يمكن أن تقدم تفسيرات مختلفة عن مجرد دراستها على مستوى المنشاة ، وفي حاله المنشأة الصغيرة قد تكون بعض أو كل هذه الاعتبارات غير قابلة للتطبيق أو أقل أهمية فعلي سبيل المثال قد لا يكون للمنشأة الصغيرة ميثاق سلوك مكتوب ولكن بدلاً من ذلك تكون قد قامت بخلق ثقافة تؤكد علي أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصال الشفهي وبأخذ الإدارة كمثال يحتذي به .

ولا تدل هيمنة فرد واحد علي الإدارة في منشأة صغيرة عموما ، وفي حد ذاتها ، علي فشل الإدارة في إظهار وتوصيل سلوك ملائم يتعلق بالرقابة الداخلية و عملية إعداد التقارير المالية .ففي بعض المنشآت يمكن أن تعوض الحاجة إلي سلطة الإدارة عن أنظمة الرقابة الضعيفة وتخفض من خطر غش العاملين. ومع ذلك فإن هيمنة فرد واحد علي الإدارة يمكن أن يشكل جانباً من جوانب الضعف المحتمل حيث أن هناك فرصة لتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

## دراسة العلاقات غير العادية وغير المتوقعة

**٥٣- ينبغي علي المراقب ، عند قيامة بعمل إجراءات تحليلية للتوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية ،أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقات غير العادية وغير المتوقعة التي يمكن أن تشير إلي مخاطر التحريفات الهامة الناتجة عن الغش.**

٥٤- يمكن أن تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ ونسب و اتجاهات قد تشير إلي أمور تتعلق بالقوائم المالية والتأثير على عملية المراجعة .وبأدائه للإجراءات التحليلية ينمي المراقب توقعاته بخصوص العلاقات المتوقعة التي يكون من المتوقع وجودها إلى حد معقول استنادا إلى فهم المراقب للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها وعندما تؤدي المقارنة بين تلك التوقعات وبين المبالغ المسجلة أو نسب تم الحصول عليها من مبالغ مسجلة إلى ظهور علاقات غير عادية أو غير متوقعة ، يقوم المراقب بدراسة تلك النتائج لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش. وتتضمن الإجراءات التحليلية إجراءات تتعلق بحسابات الإيرادات مع هدف تحديد أية علاقات غير عادية أو غير متوقعة يمكن أن تشير إلي مخاطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن إعداد تقارير مالية مزيفة ، مثل مبيعات وهمية أو مرتجعات ضخمة من عملاء والتي قد تشير إلى اتفاقيات جانبية غير مفصح عنها .

## دراسة المعلومات الأخرى

**٥٥- ينبغي علي المراقب عند التوصل إلي فهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية، أن يفكر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها تشير إلى مخاطر تحريف هام ومؤثر ناتجة عن الغش .**

٥٦- بالإضافة إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية ، يقوم المراقب بدراسة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها عن المنشأة وبيئتها والتي قد تساعد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش . ويمكن أن تساعد المناقشة بين أعضاء الفريق الموضحة في الفقرات من "٢٧" إلى "٣٢" في تقديم معلومات تساعد علي تحديد مثل هذه المخاطر . وبالإضافة إلي ذلك يمكن أن تساعد المعلومات التي تم الحصول عليها من عملية قبول مراقب الحسابات للعملاء أو الاستمرار معهم والخبرة المكتسبة من مهام أخرى تم أداؤها لصالح المنشأة – مثل مهام فحص المعلومات المالية الدورية — فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .

## تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس

**٥٧- ينبغي علي المراقب عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي القوائم المالية وعلى مستوي التأكد لفئة من المعاملات أو أرصده الحسابات أو الافصاحات تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش . وتعتبر المخاطر التي تم تقييمها على أنها تؤدي إلى حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش مخاطر جوهريه ، وبناء عليه ينبغي علي المراقب أن يقوم بتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة بما فى ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة ويقوم بتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها .**

٥٨- يستخدم المراقب الحكم المهني لقياس مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش حيث يقوم بما يلي:-

(أ) تحديد مخاطر الغش عن طريق دراسة المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر ودراسة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية .

و(ب) ربط مخاطر الغش التي تم تحديدها بما يمكن أن يحدث من خطأ عند مستوي التأكد .

و(ج) دراسة القيمة المتوقعة للتحريفات المحتملة بما في ذلك إمكانية أن يؤدى الخطر إلي حدوث تحريفات متعددة واحتمالية حدوث الخطر.

٥٩- من المهم أن يتوصل المراقب إلي تفهم لأنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة ونفذتها لمنع الغش واكتشافه وذلك لأنه بتصميم وتنفيذ هذه الأنظمة يمكن للإدارة أن تتخذ أحكاماً شخصية تتعلق بطبيعة ومدي الأنظمة التي تختارها لتولي هذا الأمر ويمكن أن يعلم المراقب على سبيل المثال أن الإدارة اختارت وهي واعية قبول المخاطر التي تصاحب عدم وجود فصل في الاختصاصات وغالبا ما يكون هذا هو الحال في المنشأة الصغيرة حيث يمارس المالك إشرافاً يومياً علي العمليات. ويمكن أن تكون المعلومات التي تم الحصول عليها من هذا التفهم مفيدة أيضا في تحديد عوامل خطر الغش التي يمكن أن تؤثر علي تقييم المراقب لمخاطر احتواء القوائم المالية علي تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.

## مخاطر الغش في الإيرادات

٦٠- غالبا ما تنتج التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة من تضخيم الإيرادات (على سبيل المثال ، من خلال الاعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية ) أو تخفيض الإيرادات ( على سبيل المثال : من خلال ترحيل الإيرادات إلى فترة لاحقة دون وجود سبب ) . ومن ثم فعادة ما يفترض المراقب وجود مخاطر للغش في الاعتراف بالإيرادات و يقوم بدراسة ما هو نوع الإيراد أو ما هى معاملات الإيراد أو التأكيدات التي يمكن أن تؤدي إلي حدوث مثل هذه المخاطر . وتعتبر مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والمتعلقة بالاعتراف بالإيراد مخاطر جوهرية يجب مواجهتها طبقا للفقرات "٥٧" ، "٦١" . ويتضمن الملحق (٣) أمثله علي ردود الأفعال تجاه تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن إعداد تقارير مزورة ناتجة عن الاعتراف بالإيراد. وإذا لم يقم المراقب ، لظرف ما ، بتحديد الاعتراف بالإيراد كخطر من مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش يقوم المراقب بتوثيق الأسباب التي تؤيد النتيجة التي توصل إليها كما هو مطلوب طبقا للفقرة "١١٠" .

## ردود الأفعال تجاه مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس

**٦١- ينبغي علي المراقب تحديد ردود أفعال عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش علي مستوي القوائم المالية . وعليه أن يصمم ويقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها ومداها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها علي مستوي التأكيد .**

٦٢- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) من المراقب أن يقوم بأداء إجراءات تحقق تكون على وجه التحديد من أجل مواجهة المخاطر التي تم تقييمها علي أنها مخاطر جوهرية .

٦٣- يستجيب المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش علي النحو التالي :

(أ) رد فعل له تأثير كلي علي كيفية سير عملية المراجعة ، ألا وهو شك مهني زائد ورد فعل يتعلق باعتبارات أكثر عموما بعيدا عن الإجراءات المحددة التي تم التخطيط لها بصورة أو بأخرى.

(ب) رد فعل تجاه المخاطر التي تم تقييمها علي مستوى التأكيد تتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي ينبغي أداؤها .

(ج) رد فعل للمخاطر التي تم تحديدها يتعلق بأداء بعض إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش المتعلقة بتجاوزات الإدارة للرقابة مع الأخذ في الاعتبار الطرق التي لا يمكن التنبؤ بها و التي يمكن أن يحدث عن طريقها مثل هذه التجاوزات .

٦٤- يمكن أن يؤثر رد الفعل لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش علي الشك المهني للمراقب علي النحو التالي :

(١) حساسية متزايدة عند اختيار طبيعة ومدى المستندات المؤيدة للمعاملات الهامة والمؤثرة التي سيتم اختبارها.

(٢) إدراك متزايد للحاجة لتعزيز تفسيرات أو إقرارات الإدارة المتعلقة بالأمور الهامة والمؤثرة.

٦٥- يمكن أن يستنتج المراقب أنه لن يكون من العملي وضع إجراءات مراجعة يمكن أن تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش بصورة كافية . وفي مثل هذه الظروف يقوم المراقب بدراسة التأثيرات علي عملية المراجعة ( راجع الفقرات "٨٩" ، "١٠٣" ) .

## ردود الأفعال العامة

**٦٦- عند تحديد ردود الأفعال العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية ، ينبغى علي مراقب الحسابات أن :**

**(أ) يدرس اختيار فريق العمل و الإشراف عليه .**

**(ب) يدرس السياسات المحاسبية المستخدمة بالمنشأة .**

**(ج) يدخل عنصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة .**

٦٧- يجب أن تتناسب معرفة ومهارة وقدرة الأفراد المكلفين بأداء مسئوليات عملية هامة مع تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس في هذه العملية .ومثال على ذلك أن يواجه المراقب المخاطر المحددة للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس وذلك بتعيين أفراد إضافيين من ذوي المهارات المتخصصة والمعارف مثل خبراء تكنولوجيا المعلومات، أو بواسطة تعيين أفراد أكثر خبرة في العملية. وبالإضافة إلى ذلك فإن مدي الإشراف يعكس قدرة تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وكذا كفاءة أعضاء فريق العمل الذين يقومون بأداء العمل .



٦٨- يدرس المراقب أسلوب اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية الهامة وبصفة خاصة تلك المرتبطة بقياسات غير موضوعية ومعاملات معقدة .و يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية يعد مؤشرا علي إعداد تقارير مالية مزيفة وناتجة عن جهود الإدارة في التحكم في الأرباح لكي تخدع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدي فهمهم وإدراكهم لأداء وربحية المنشأة .

٦٩- عادة ما يكون الأفراد داخل المنشاة الذين هم على دراية بإجراءات المراجعة التي تتم عادة على العمليات أكثر قدرة على إخفاء الغش فى التقارير المالية المزيفة . لذلك يدخل المراقب أحد عناصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها. و يمكن تحقيق هذا علي سبيل المثال بواسطة عمل إجراءات هامة على أرصدة حسابات مختارة وتأكيدات لم يتم اختبارها نظرا لأهميتها أو لخطرها وتعديل توقيت إجراءات المراجعة عن التوقيت المتوقع واستخدام طرق مختلفة لأخذ العينات وإتمام إجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع علي أساس غير معلن .

## إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي التأكيد

٧٠- إن رد فعل المراقب للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوى التأكيد يمكن أن يشمل تغيير طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة بالطرق التالية :

- يمكن أن تكون طبيعة إجراءات المراجعة التي ستتم في حاجة إلي التغيير للحصول علي أدلة مراجعة أكثر مصداقية وذو صلة بالموضوع أو للحصول علي معلومات مؤيدة

إضافية وهذا يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها ودرجة تنوعها. ويمكن أن تكون الملاحظة المادية أو التفتيش علي أصول بعينها أكثر أهمية ،أو أن يختار المراقب استخدام أساليب المراجعة القائمة على الحاسب الآلي وذلك لجمع أدلة أكثر عن البيانات الموجودة في الحسابات الهامة أو في ملفات المعاملات الاليكترونية. و بالإضافة إلي ذلك يمكن أن يصمم المراقب إجراءات للحصول علي معلومات إضافية مؤيدة.على سبيل المثال إذا رأى المراقب أن الإدارة واقعة تحت ضغط لتحقيق الإيرادات المتوقعة فإنه يمكن أن يكون هناك خطر ذو صلة بهذا الموضوع بأن تقوم الإدارة بتضخيم المبيعات وذلك بتعديل اتفاقيات تشمل بنودا تعوق الاعتراف بالإيراد أو بفاتورة المبيعات قبل التسليم. وفي هذه الظروف فإن المراقب يمكن علي سبيل المثال أن يقوم بتصميم مصادقات خارجية ليست فقط للتأكيد علي المبالغ المستحقة ولكن أيضا للتأكيد علي تفاصيل اتفاقيات المبيعات بما في ذلك التاريخ و أية حقوق لرد المبيعات وشروط التسليم . وبالإضافة لذلك يمكن أن يجد المراقب انه من الفعال أن يكمل مثل هذه المصادقات الخارجية باستفسارات من أفراد غير مختصين بالنواحي المالية في المنشأة وذلك فيما يخص أية تغييرات في اتفاقيات المبيعات أو شروط التسليم .

- يمكن أن يكون توقيت الإجراءات الهامة في حاجة إلي تعديل. ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل إلي استنتاج أن القيام باختبارات هامة في نهاية أو بالقرب من نهاية الفترة هو الأفضل لمواجهة خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش. ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل لنتيجة أنه بفرض وجود مخاطر التحريف المقصود أو التلاعب فإن تأجيل إجراءات المراجعة للوصول إلى استنتاجات من تاريخ دورى إلي نهاية الفترة لن يكون فعالا. وعلي العكس من ذلك فعلي سبيل المثال فإن تحريفا ناتجاً عن الاعتراف بإيرادات غير سليمة يمكن أن يكون قد بدأ في فترة دورية و هنا يمكن لمراقب الحسابات أن يختار أن تطبيق إجراءات التحقق علي المعاملات مبكراً قبل ذلك أو على مدار الفترة المعد عنها التقرير.

- يعكس مدي الإجراءات المطبقة مدي تقدير المخاطر في التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. ومثال لذلك زيادة حجم العينات أو عمل إجراءات تحليلية علي مستوي أكثر تفصيلا، كما أن أساليب المراجعة بالحاسب الآلي يمكن أن تمكن من اختبارات أكثر شمولا للمعاملات الاليكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن تستخدم مثل هذه الأساليب لاختيار عينة من المعاملات من الملفات الاليكترونية الهامة وذلك لانتقاء المعاملات ذات الخصائص المحددة أو لاختبار المجتمع بكامله بدلا من العينة.

٧١- إذا قام مراقب الحسابات بتحديد احد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس بأنه يؤثر علي كميات المخزون فإن فحص سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة يمكن أن يساعد في تحديد المواقع أو الأصناف التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون . ويمكن أن تؤدي مثل هذه المراجعة إلي قرار لمراقبة جرد المخزون في مواقع محددة وعلي أسس غير معلنه أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع فى نفس التاريخ .

٧٢- يمكن لمراقب الحسابات تحديد أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس تؤثر علي عدد من الحسابات والتأكيدات بما في ذلك تقييم الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة ( مثل عمليات الاقتناء أو إعادة الهيكلة أو التصرف في احد قطاعات النشاط ) أو التزامات أخرى هامة مستحقة ( مثل التزامات مزايا العاملين عن التقاعد بعد نهاية الخدمة والتزامات مواجهة البيئة). كما أن الخطر يمكن أن يرتبط بالتغييرات الهامة في الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المتكررة. ويمكن أن تساعد – المعلومات التي تجمع من خلال التوصل لفهم المنشأة وبيئتها – مراقب الحسابات في تقييم مدي معقولية تقديرات الإدارة والأحكام والافتراضات الخاصة بها. و يمكن أيضا أن يعطي الفحص بأثر رجعي للأحكام والافتراضات الإدارية المشابهة المطبقة في فترات سابقة تفسيرا لمدي معقولية الأحكام والافتراضات التي تدعم تقديرات الإدارة .

٧٣- ويعرض الملحق رقم (٢) من هذا المعيار أمثلة لإجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. وهذا الملحق يشمل أمثلة على ردود الأفعال لتقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن التقارير المالية المزيفة وسوء استخدام الأصول.

### إجراءات المراجعة لمواجهة تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية

٧٤- كما تم ذكره في الفقرة "١٩" تكون الإدارة في موقع فريد يمكنها من ارتكاب التزوير بسبب قدرة الإدارة على التلاعب المباشر أو غير المباشر في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مزيفة وذلك بالتجاوز عن أنظمة الرقابة التي تبدو أنها تعمل بفعالية. وبينما يتنوع مستوي خطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة من منشأة لأخرى فإن الخطر مع ذلك يكون موجودا في جميع المنشآت وهو خطر هام للتحريف المؤثر الناتج عن الغش والتدليس وبالتالي فبالإضافة إلي ردود الأفعال العامة للتعامل مع خطر التحريف المؤثر الناتج عن الغش

والتدليس وردود الأفعال للتعامل مع الخطر الذي تم تقييمه للتحريف المؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي التأكيد يقوم المراقب بعمل إجراءات للمراجعة وذلك لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

٧٥- تبين الفقرات من "٧٦" إلى "٨٢" إجراءات المراجعة المطلوبة لمواجهة خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة . كما أن المراقب يأخذ في اعتباره وجود تجاوزات للإدارة تستدعى قيامه بعمل إجراءات غير تلك المشار إليها في هذه الفقرات .



**٧٦- يجب على المراقب لمواجهة خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة، أن يصمم ويؤدي إجراءات للمراجعة من أجل:**

**(أ) اختبار مدي سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية .**

**و(ب) فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف مؤثر ناتج عن الغش والتدليس .**

**و(ج) التوصل إلي تفهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي أصبح المراقب علي علم بها والتي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة أو تلك المعاملات التى تبدو غير عادية فى ضوء تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها .**

## قيود اليومية والتسويات الأخرى

٧٧- غالبا ما يشمل التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية الناتج عن الغش والتدليس التلاعب في عملية إعداد التقارير المالية وذلك بتسجيل قيود يومية غير ملائمة أو غير معتمدة خلال العام أو في نهاية الفترة ، أو عمل تسويات لمبالغ ظهرت في القوائم المالية ولم تظهر في قيود اليومية الرسمية، وذلك مثل تسويات القوائم المالية المجمعة وإعادة التبويب. و ينبغي علي مراقب الحسابات عند تصميم والقيام بإجراءات المراجعة لاختبار مدي صحة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام والتسويات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية القيام بما يلي:

(أ) التوصل إلي فهم لعملية إعداد التقارير المالية للمنشأة والضوابط التي تتم علي قيود اليومية والتسويات الأخرى.

و(ب) تقييم تصميم أنظمة الرقابة علي قيود اليومية والتسويات الأخرى ويحدد ما إذا كان قد تم تنفيذها.

و(ج) القيام بالاستفسارات من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية عن أية أنشطة غير مناسبة أو غير عادية خاصة بعملية إعداد قيود اليومية والتسويات الأخرى.

و(د) تحديد توقيت الاختبار .

و(هـ) تحديد واختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى لاختبارها .

٧٨- بغرض تحديد و اختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى من أجل الاختبار وتحديد الأسلوب الأمثل لفحص المستندات المؤيدة للبنود التي تم اختيارها يضع مراقب الحسابات في اعتباره ما يلي:

- *تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس*- يمكن أن يساعد وجود عوامل خطر الغش والتدليس والمعلومات الأخرى التي حصل عليها المراقب أثناء تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس في تحديد فئات محددة من قيود اليومية والتسويات الأخرى من أجل الاختبار.

- *أنظمة الرقابة التي تم تنفيذها علي قيود اليومية والتسويات الأخرى* – يمكن أن تقلل أنظمة الرقابة الفعالة علي إعداد وترحيل قيود اليومية والتسويات الأخرى من مدي اختبارات التحقق اللازمة بشرط أن يكون المراقب قد اختبر مدي فعالية تشغيل هذه الأنظمة.

- *عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها* - بالنسبة لكثير من المنشآت تشمل القيود الروتينية للمعاملات خليط من الإجراءات والخطوات اليدوية والاليكترونية. وبالمثل فإن تسجيل قيود اليومية والتسويات الأخرى يمكن أن يشمل إجراءات وخطوات يدوية واليكترونية. وعند استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية إعداد التقارير المالية فإن إعداد قيود اليومية والتسويات الأخرى تتواجد فقط بالشكل الالكتروني.

- *خصائص قيود اليومية أو التسويات الأخرى المزيفة* - غالبا ما يكون لقيود اليومية أو التسويات الأخرى غير الملائمة خصائص فريدة محددة تختص بها. ويمكن أن تشتمل تلك الخصائص قيودا :

(أ) تتم علي حسابات ليست ذات صلة بالموضوع أو غير عادية أو حسابات نادرا ما تستخدم .

(ب) تتم بواسطة أفراد لا يقومون عادة بعمل قيود اليومية .

(ج) يتم تسجيلها في نهاية المدة أو قيود بعد الإقفال والتي يكون لديها القليل من التفسير و الوصف أو بدون أي تفسير أو وصف.

(د) تتم أما قبل أو أثناء إعداد القوائم المالية والتي لا يكون لها أرقام حسابات.

(هـ) تحتوي علي أرقام (صحيحة) أو مقربه لأرقام تنتهي بنفس الرقم .



- *طبيعة ومدى تعقيد الحسابات* – يمكن أن تتم قيود اليومية أو التسويات غير الملائمة علي حسابات :

(أ) تحتوي علي معاملات تكون معقدة أو غير عادية في طبيعتها .

(ب) تحتوي علي تقديرات هامة وتسويات نهاية المدة .

(ج) كانت عرضة للتحريفات في الماضي .

(د) لم يتم تسويتها بانتظام أو أنها تحتوي علي فروق لم يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسويتها .

(هـ) تحتوي علي معاملات تمت بين شركات المجموعة .

(و) تشترك في خطر قد تم تحديده يخص تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس .

وعند مراجعة المنشآت التي لديها عدة مواقع أو عدة كيانات يجب الاهتمام باختيار قيود يومية من مواقع متعددة .

- *قيود اليومية أو التسويات الأخري التى تم إثباتها خارج النظام المعتاد للنشاط* – قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لنفس مستوي الرقابة الداخلية مثل قيود اليومية المستخدمة علي أسس متكررة لتسجيل المعاملات مثل المبيعات الشهرية والمشتريات والمدفوعات النقدية .

٧٩- يستخدم مراقب الحسابات الحكم المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدي اختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى، ولأن قيود اليومية المزيفة هي والتسويات الأخرى غالبا ما تتم في نهاية الفترة المالية فإنه من المعتاد بالنسبة لمراقب الحسابات ان يختار قيود اليومية والتسويات الأخرى التي تتم في ذلك الوقت . ومع هذا وبسبب إمكانية حدوث التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية والناتج عن الغش والتدليس خلال الفترة المالية و إمكانية القيام بجهود مكثفة

لإخفاء كيفية القيام بعملية التزوير ، على مراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره ما إذا كان هناك حاجة أيضا لاختبار قيود اليومية والتسويات أخرى خلال الفترة المالية .

## التقديرات المحاسبية

٨٠- عند إعداد القوائم المالية فإن الإدارة تكون مسئولة عن استخدام عدد من الأحكام الشخصية والافتراضات التي تؤثر في التقديرات المحاسبية الهامة و أيضاً عن مراقبة مدي معقولية مثل هذه التقديرات علي أسس مستمرة.و غالبا ما يتم إعداد التقارير المالية المزيفة من خلال التحريف المقصود للتقديرات المحاسبية. وعند فحص التقديرات المحاسبية لكشف التحيز الذي يمكن أن ينشأ عنها التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس ينبغي علي المراقب أن :

(أ) يدرس ما إذا كانت الاختلافات بين التقديرات المدعمة بأدلة المراجعة والتقديرات الموجودة في القوائم المالية حتى ولو كانت معقولة، تشير الى تحيز محتمل من ناحية إدارة المنشأة وفي هذه الحالة فإن على مراقب الحسابات أن يعيد النظر في التقديرات ككل .

(ب) يقوم بعمل فحص بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الهامة والظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. والهدف من هذا الفحص هو تحديد ما إذا كانت هناك أدلة علي تحيز محتمل من ناحية الإدارة. و ليس المقصود من ذلك جعل الأحكام المهنية التي اتخذها مراقب الحسابات في العام السابق والذي كانت مبنية علي أساس المعلومات المتاحة في ذلك الوقت في موضع تساؤل .

٨١- إذا قام مراقب الحسابات بتحديد تحيز محتمل من ناحية الإدارة عند عمل التقديرات المحاسبية فعليه أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الظروف التي أنتجت مثل هذا التحيز تمثل خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش . وعند عمل التقديرات المحاسبية يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره ما إذا كانت أفعال الإدارة تبدو بأنها تخفض أو تضخم فى المخصصات بنفس الطريقة و ذلك لعمل توازن فى الأرباح علي فترتين ماليتين أو أكثر أو أن تحقق المستوي المطلوب من الأرباح لكي تقوم بخداع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدي فهمهم لأداء وربحية المنشأة .

## الأسباب المنطقية للمعاملات الهامة

٨٢- يحصل مراقب الحسابات على فهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة والتي تكون خارج مسار أنشطة المنشأة أو تلك التي تبدو أنها غير عادية فى ضوء فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي حصل عليها أثناء المراجعة. والغرض من الحصول على هذا الفهم هو أن يدرس ما إذا كانت الأسباب المنطقية ( أو عدم وجودها ) تفترض أن المعاملات يمكن أن تكون قد تمت من أجل إعداد تقارير مالية مزيفة أو لحجب سوء استخدام الأصول . وعند الوصول إلي مثل هذا الفهم فعلي مراقب الحسابات أن يضع في اعتباره التالي :

- ما إذا كان شكل هذه المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم ( علي سبيل المثال تلك المعاملات التي تشمل منشآت متعددة داخل مجموعة أو أطراف أخرى متعددة من غير ذوي العلاقة).

- ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة وتفسير مثل هذه المعاملات مع المسئولين عن الحوكمة في المنشأة وما إذا كان هناك عمليات توثيق مناسبة .

- ما إذا كانت الإدارة تصر على معالجة محاسبية خاصة تختلف عن الجوهر الاقتصادى للمعاملة.

- ما إذا كانت المعاملات التي تشمل أطراف أخرى غير داخلة في التجميع وتشمل منشآت ذات أغراض خاصة قد تم فحصها بطريقة جيدة وأنه تم الموافقة عليها واعتمادها بواسطة المسئولين عن الحوكمة في المنشأة .

- ما إذا كانت المعاملات تشمل أطراف أخرى لم تحدد مسبقا أو أطراف ليس لديها القدرة أو القوة المالية لدعم المعاملات بدون مساعدة من المنشأة محل المراجعة .

## تقييم أدله المراجعة

٨٣- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) أن يقوم مراقب الحسابات ، وعلي أساس إجراءات المراجعة التي تمت وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي التأكيد لا يزال ملائماً. و يعد هذا التقييم بصورة

أساسية مسالة نوعية تستند علي أساس الحكم الشخصى لمراقب الحسابات .و يمكن أن يعطي مثل هذا التقييم مفهوم أكثر لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وما إن كانت هناك حاجة إلي إجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. وكجزء من هذا التقييم ، فإن مراقب الحسابات يضع في اعتباره ما إذا كان قد تم عمل اتصال مناسب مع أفراد فريق العمل الآخرين خلال عملية المراجعة وذلك بخصوص المعلومات أو الظروف المحددة التى تشير الى خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس.

٨٤- تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة . فعند أداء المراقب لإجراءات المراجعة المخطط لها فإن المعلومات التي قد يحصل عليها يمكن أن تختلف بدرجة كبيرة عن تلك المعلومات التي استند إليها في تقييمه مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. فعلي سبيل المثال فقد يصل إلى علم المراقب وجود مخالفات في السجلات المحاسبية أو تعارض أو نقص في الأدلة كما أن العلاقة بين المراقب والإدارة يمكن أن تصبح معقدة أو غير عادية. ويشمل الملحق رقم (٣) أمثلة عن الظروف التي يمكن أن تشير إلى إمكانية حدوث الغش والتدليس .

**٨٥- يجب علي مراقب الحسابات أن يدرس ما إذا كانت الإجراءات التحليلية - التي تتم في أو بالقرب من نهاية عملية المراجعة للتوصل إلي الاستنتاج العام عما إذا كانت القوائم المالية ككل متسقة مع معرفة مراقب الحسابات للنشاط - تشير الى خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس لم يتم التعرف عليه سابقا.** ويتطلب تحديد الاتجاهات و العلاقات المحددة التى يمكن أن تشير إلى خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس حكما شخصياً مهنياً . والعلاقات غير العادية والتي تشمل إيرادات نهاية السنة والربح قد تكون متصلة بهذا الأمر بصفة خاصة . وهذا يمكن أن يشمل علي سبيل المثال المبالغ الكبيرة من الإيراد غير المبررة والتي تظهر في الأسابيع الأخيرة من الفترة المالية أو أية معاملات غير عادية أو ذلك الدخل الذي لا يتماشى مع اتجاه التدفقات النقدية من التشغيل.

**٨٦- عندما يقوم مراقب الحسابات بتحديد عملية تحريف فإنه يتوجب عليه أن يدرس ما إذا كان هذا التحريف يمكن أن يكون مؤشرا عن الغش والتدليس. وان كان هناك مثل هذا المؤشر فإنه يجب على المراقب أن يأخذ في اعتباره مضمون التحريف وعلاقته بالمجالات الأخرى من المراجعة وبصفة خاصة مدي مصداقية إقرارات الإدارة .**

٨٧- لا يمكن للمراقب أن يفترض أن واقعة الغش هي واقعة مستقلة بذاتها . كما أنه يجب على المراقب أن يدرس ما إذا كانت التحريفات المكتشفة يمكن أن تكون مؤشرا علي خطر أعلي من التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس في موقع معين. و المثال علي ذلك وجود تحريفات متعددة في منطقة ما حتى ولو كان التأثير التراكمي لها غير مؤثر يمكن أن تكون مؤشرا علي خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس.

٨٨- إذا اعتقد المراقب أن عملية التحريف تكون أو يمكن أن تكون نتيجة للغش والتدليس ولكن أثر هذا التحريف ليس هاما ومؤثرا على القوائم المالية، فعلى المراقب تقييم التأثيرات وبصفة خاصة تلك التي تتعامل مع الوضع الوظيفي للفرد أو للأفراد المتورطين. ومثال لذلك أن الغش والتدليس الذي يشمل اختلاس النقدية من صندوق المصروفات النثرية يمكن ألا يكون ذو أهمية تذكر بالنسبة للمراقب عند تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس بسبب أن كلا من الطريقة التي يدار بها الصندوق و حجمه قد تؤدى إلى وضع قيد علي مبالغ الخسارة المحتملة وأن حيازة مثل هذه الأموال عادة ما يعهد بها إلي موظف ليس من الإدارة .وعلي العكس من ذلك فإن كان هذا الشأن يشمل مستوي أعلي من الإدارة حتى ولو كانت المبالغ نفسها غير هامة و مؤثرة بالنسبة للقوائم المالية فإنها يمكن أن تكون مؤشرا علي مشكلة أكثر اتساعا وذلك مثل تأثيرات نزاهة الإدارة وفي هذه الظروف فإن المراقب يقوم بإعادة النظر فى تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وتأثيره علي طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة في التعامل مع المخاطر التي تم تقييمها . وعلى المراقب إعادة النظر في مدي مصداقية الأدلة التي حصل عليها سابقا حيث أصبح هناك شكوك حول مدي صلاحية وصدق الإقرارات التي قدمت وعن مدي صحة السجلات المحاسبية ووثائقها كما أن المراقب يأخذ في اعتباره إمكانية التواطؤ الذي يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف أخرى عند التفكير في مدي مصداقية الأدلة .

**٨٩- عندما يتأكد المراقب ، أو أن يكون غير قادر علي التوصل إلي نتيجة ، بوجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس فى القوائم المالية فيجب عليه أن يضع في اعتباره تأثيرها على عملية المراجعة.** ويوفر معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠) "الأهمية النسبية في المراجعة"، ومعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات " إرشادات عن تقييم التحريفات والتخلص منها وتأثيرها علي تقرير مراقب الحسابات .

**إقرارات الإدارة**

**٩٠- يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات تحريرية من الإدارة بأنها:**

**(أ) تعترف بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ أعمال الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس.**

**(ب) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييمها لخطر أن تحرف القوائم المالية تحريفاً هاماً و مؤثراً نتيجة للغش والتدليس .**

**(ج) قد أفصحت لمراقب الحسابات بمعرفتها عن أعمال الغش أو أعمال الغش المشتبه فيها والتي تؤثر علي المنشأة وتتعلق:**

**(١) بالإدارة .**

**(٢) بالموظفين الذين يلعبون دورا هاما في الرقابة الداخلية .**

**(٣) بالآخرين عندما يكون لأعمال الغش والتدليس تأثير هام ومؤثر علي القوائم المالية .**

**(د) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن معلوماتها عن أية دعاوى بالغش أو عن الغش المشتبه فيه تؤثر علي القوائم المالية للمنشأة يقوم الموظفين أوالموظفين السابقين أو المحللين أو المنظمين أو غيرهم بإبلاغها.**

٩١- يوفر معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠)"إقرارات الإدارة" إرشادات عن الحصول على إقرارات ملائمة من الإدارة في عملية المراجعة. وبالإضافة إلي اعتراف الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية فإنه من المهم و بغض النظر عن حجم المنشأة أن تعترف الإدارة بمسئوليتها عن نظام الرقابة الداخلية المصمم والمنفذ من أجل منع و اكتشاف أعمال الغش والتدليس .

٩٢- بسبب طبيعة أعمال الغش والتدليس والصعوبات التي يواجهها مراقبي الحسابات في اكتشاف أعمال التحريف الهامة والمؤثرة في القوائم المالية والناتجة عن أعمال الغش والتدليس، يكون من المهم أن يحصل مراقب الحسابات علي إقرار مكتوب من الإدارة يؤكد بأنها قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييم الإدارة للخطر من أن القوائم المالية يمكن أن يكون قد تم تحريفها بطريقة هامة ومؤثرة نتيجة لأعمال الغش والتدليس وعن معلوماتها عن أعمال الغش والتدليس الفعلية أو المشتبه فيها أو المحتمل أن تؤثر علي المنشأة .

## الاتصال مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة

**٩٣- إذا قام المراقب بتحديد عملية غش أو يكون قد حصل علي معلومات تشير إلي إمكانية وجود عملية غش ، فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور بأسرع ما يمكن إلي المستوى المناسب من الإدارة .**

٩٤- عندما يحصل المراقب علي دليل بوجود عملية غش أو احتمال وجود مثل هذه العمليات، فإنه يكون من المهم إبلاغ هذا الأمر إلي المستوي المناسب من الإدارة بأسرع ما يمكن . وهذا يتساوى حتى لو كان الأمر يعتبر غير هام ( علي سبيل المثال ، الاختلاس البسيط الذي يتم بواسطة أحد الموظفين في أحد المستويات الدنيا في المنشأة ). ويرجع تحديد المستوي المناسب من الإدارة للإبلاغ عن هذا الأمر إلي الحكم المهني وهو يتأثر بعوامل مثل احتماليه التواطؤ وطبيعة ومقدار عملية الغش والتدليس المشتبه فيها .

وعادة ما يكون مستوي الإدارة المناسب علي الأقل مستوي واحد أعلي من مستوي الشخص الذي يبدو أنه متورط في عملية الغش المشتبه فيها.

**٩٥-إذا قام مراقب الحسابات بتحديد عملية غش عن طريق :**

**(أ) الإدارة .**

**(ب) الموظفين الذين يلعبون دورا هاماً في عملية الرقابة الداخلية .**

**(ج) الأخرين عندما تتسبب عملية الغش والتدليس في تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .**

**فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور إلي المسئولين عن الحوكمة بأسرع ما يمكن.**

٩٦- تتم عملية اتصال المراقب مع المسئولين عن الحوكمة إما بطريقة شفهية أو بطريقة تحريرية. ويحدد معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) "الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة "العوامل التي يضعها المراقب في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان سيقوم بالاتصال شفهياً أم تحريريا وطبقا لطبيعة وحساسية عملية الغش والتدليس التي تشمل أفراداً من الإدارة العليا، أو عملية الغش التي ينتج عنها تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية. و يقوم المراقب بالإبلاغ عن مثل هذه الأمور بأسرع ما يمكن وأن يضع في اعتباره أيضا ما إذا كان من الضروري الإبلاغ عن مثل هذه الأمور تحريريا، وإذا شك المراقب في عملية غش تشمل الإدارة، يقوم بتوصيل هذه الشكوك إلي المسئولين عن الحوكمة وأيضا يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة الضرورية لاستكمال عملية المراجعة .

٩٧- إذا كان هناك شك في نزاهة أو أمانه الإدارة أو فى نزاهة أو أمانه المسئولين عن الحوكمة ، فعلي المراقب أن يسعى للحصول علي الاستشارة القانونية للمساعدة في تحديد الإجراء المناسب الذي سيتم اتخاذه .

٩٨- في المراحل المبكرة من عملية المراجعة ، يصل المراقب إلي تفاهم مع المسئولين عن الحوكمة عن الطبيعة والمدى الذي تصل إليه اتصالات المراقب فيما يخص عملية الغش التي يصبح المراقب علي علم بتورط موظفين بخلاف الإدارة فيها والتي لا ينتج عنها تحريف هام ومؤثر .

**٩٩- ينبغي علي المراقب أن يعلم المسئولين عن الحوكمة وكذلك الإدارة بأسرع ما يمكن ، وعلي المستوي المناسب من المسئولية ، بجوانب الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية لمنع و اكتشاف عمليات الغش التي يمكن أن تصل إلي علم المراقب و اكتشافها.**

١٠٠- إذا توصل المراقب إلي أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتجة عن الغش، والتي لم تكن تحت سيطرة الإدارة، أو أن عملية الرقابة الخاصة بها كانت غير كافية، أو إذا كان من رأى المراقب أنه يوجد نقطة ضعف هامة ومؤثرة في عملية تقييم الإدارة للمخاطر يقوم المراقب بإبراز مثل هذا القصور في نظام الرقابة الداخلية ضمن عملية توصيل الأمور الخاصة بالمراجعة ذات الصلة بالحوكمة ( راجع معيار المراجعة المصري رقم " ٢٦٠ " ).

**١٠١- يجب علي المراقب أن يأخذ في اعتباره ما إذا كانت هناك أمور أخري متعلقة بعملية الغش والتدليس يجب مناقشتها مع المسئولين عن الحوكمة في المنشأة.**

ويمكن أن تشمل مثل هذه الأمور علي سبيل المثال :

- ما يتعلق بطبيعة ، ومدي وتكرار تقييم الإدارة لأنظمة الرقابة الموجودة لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس ومن خطر تحريف القوائم المالية .
- فشل الإدارة في مواجهة جوانب الضعف الهامة والمؤثرة التي تم كشفها في نظام الرقابة الداخلية بصورة مناسبة .
- فشل الإدارة في اتخاذ رد فعل مناسب لأحد أعمال الغش الذي تم اكتشافه .
- تقييم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة ، بما في ذلك تلك المسائل المتعلقة بكفاءة ونزاهة الإدارة.

- الإجراءات التي تتخذها الإدارة والتي يمكن أن تكون مؤشراً علي عمليات إصدار تقارير مالية مزيفة، مثل اختيار الإدارة و تطبيقها لسياسات محاسبية يمكن أن تكون مؤشراً علي جهود الإدارة للتحكم في الأرباح لكي تخدع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدي تقييمهم لأداء و ربحية المنشأة.
- الاهتمامات بمدي كفاية واكتمال اعتماد المعاملات التي تبدو أنها خارج المسار المعتاد للنشاط.



## إبلاغ السلطات التنظيمية و الرقابية

١٠٢- يمكن أن يعوق الواجب المهني لمراقب الحسابات والذي يتمثل في المحافظة علي سرية المعلومات الخاصة بالعميل عملية الإبلاغ عن الغش والتدليس إلي احد الأطراف خارج منشأة العميل .و يدرس المراقب الحصول علي الاستشارة القانونية للإجراء المناسب الذي سيتم اتخاذه في مثل هذه الظروف.

## عدم قدرة مراقب الحسابات علي الاستمرار في عملية المراجعة

**١٠٣- إذا صادف المراقب ظروفا استثنائية كنتيجة لتحريفات ناتجة عن الغش والتدليس أو الاشتباه في عملية غش ، و تجعل هذه الظروف قدرة المراقب علي الاستمرار في أداء عملية المراجعة محل شك ينبغي علي المراقب أن :**

**(أ) يفكر في المسئوليات المهنية و القانونية التي تنطبق علي هذه الظروف بما في ذلك ما إذا كان هناك حاجة لأن يقوم المراقب بالإبلاغ عن ذلك إلي الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه في المهمة أو أن يقوم في بعض الحالات بإبلاغ ذلك إلي السلطات التنظيمية أو الرقابية.**

**(ب) أن يفكر في إمكانية الانسحاب من هذا المهمة .**

**(ج) إذا قام المراقب بالانسحاب فإنه :**

**(١) يناقش مع المستوي المناسب من الإدارة ومع المسئولون عن الحوكمة، عملية انسحابه من عملية المراجعة وأسباب هذا الانسحاب .**

**(٢) يفكر في ما إذا كانت هناك ضرورة مهنية أو قانونية للإبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه للمهمة ، أو في بعض الحالات يقوم بإبلاغ السلطات التنظيمية أو الرقابية بانسحابه من عملية المراجعة وأسباب هذا الانسحاب .**

١٠٤- يمكن أن تنشأ مثل هذه الظروف الاستثنائية علي سبيل المثال عندما :

(أ) لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة تجاه عملية الغش التي يراها المراقب ضرورية في تلك الظروف حتى عندما لا تكون عملية الغش هامة ومؤثرة علي القوائم المالية .

(ب) يدرس المراقب مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن عملية الغش والتدليس ونتيجة اختبارات المراجعة التي تشير إلي خطر جوهري لعملية غش وتدليس هامة .

(ج) يكون لدي المراقب شك كبير فيما يتعلق بكفاءة أو نزاهة الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة.



١٠٥- بسبب تنوع الظروف التي يمكن أن تنشأ ، فإنه ليس من الممكن وصف التوقيت المناسب للانسحاب من المهمة بدقة.وذلك فى ضوء العوامل التي تؤثر علي النتيجة التي يصل إليها المراقب وتأثير تورط أحد أعضاء الإدارة أو أحد المسئولين عن الحوكمة ( والتي يمكن أن تؤثر علي مدي مصداقية إقرارات الإدارة ) وكذلك التأثير علي المراقب في الاستمرار فى الارتباط مع المنشأة .

١٠٦- في مثل هذه الظروف يقع علي عاتق المراقب مسئولية مهنية وقانونية، ويجب على المراقب دراسة مدى الحاجة للحصول علي الاستشارة القانونية بسبب الطبيعة الاستثنائية للظروف والحاجة لوضع المتطلبات القانونية في الاعتبار وذلك عندما يقرر ما أن كان سينسحب من عملية المراجعة أم لا ، وفي تحديد الإجراء المناسب الذي سيتخذه ، بما في ذلك إمكانيه إبلاغ ذلك إلي المساهمين أو الجهات الرقابية.

## التوثيق

**١٠٧- ينبغى أن يشمل توثيق فهم مراقب الحسابات للمنشأة و بيئتها ومدي تقييمه لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة المطلوبة طبقا للفقرة "١٢٢" من معيار المراجعة المصري رقم**
**( ٣١٥ ) الآتي :**

**(أ) القرارات الجوهرية التي تم التوصل إليها أثناء النقاش فيما بين أعضاء فريق العمل وذلك فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس.**

**(ب) المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية ومستوي التأكيد .**

١٠٨- ينبغي أن يشمل توثيق ردود أفعال المراقب تجاه المخاطر التي تم تقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة والمطلوبة طبقا للفقرة "٧٣" من معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) الآتي :

(أ) ردود الفعل العامة للمخاطر التي تم تقييمها والخاصة بالتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية وطبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة ، وعلاقة هذه الإجراءات بمخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوي التأكيد .

(ب) نتيجة إجراءات المراجعة ، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة للتعامل مع مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية.



١٠٩- يجب علي مراقب الحسابات أن يوثق عملية الاتصالات الخاصة بالغش والتدليس والتي تمت مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة و الجهات الرقابية وغيرهم.

١١٠- عندما يستنتج مراقب الحسابات أن افتراض وجود خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس يتعلق بالاعتراف بالإيرادات لا ينطبق على ظروف عملية المراجعة، فعليه أن يقوم بتوثيق أسباب هذه النتيجة .

١١١- يرجع المدى الذي يتم به توثيق هذه الأمور إلي تقدير المراقب باستخدام حكمه الشخصي المهني.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (١)
# أمثله علي عوامل خطر الغش والتدليس

إن عوامل خطر الغش والتدليس المعرفة في هذا الملحق عبارة عن أمثلة للعوامل التي يمكن أن يواجهها مراقبو الحسابات في مواقف متعددة . ويتم تقديم أمثلة منفصلة لنوعين من الغش متعلقة بالمراقب ، ألا وهي إعداد تقارير مالية مزيفة وسوء استخدام الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر بتوسع لكل من هذين النوعين من الغش على أساس ثلاثة أمور تكون موجودة بصفة عامة عند ظهور أو حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس :

(أ) الدوافع / الضغوط

(ب) الفرص

(ج) التصرفات، وتبرير التصرفات.

وعلى الرغم من أن عوامل الخطر تغطى العديد من المواقف ، إلا أن هذه العوامل تعتبر أمثلة فقط، وبناء عليه يمكن أن يحدد المراقب أو يعرف عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا تكون جميع هذه الأمثلة ذات صلة بالموضوعات في جميع الظروف ، فالبعض منها يمكن أن يكون ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية أو الظروف المختلفة . و أيضا لا يهدف ترتيب أمثلة عوامل المخاطر الواردة فى هذا الجزء إلى أن يعكس أهميتها النسبية أو مدي تكرار حدوثها .

## عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة

العوامل التالية هي أمثلة لعوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن إعداد تقارير مالية مزيفة.

*الدوافع / الضغوط*

١- يتعرض الاستقرار المالي أو الربحية للتهديد من الظروف الاقتصادية ، أو الصناعية ، أوظروف تشغيل المنشأة ، و يتمثل ذلك في ( أو يستنبط من) ما يلي:

- درجة عالية من المنافسة أو درجة عالية من تشبع السوق، مصحوبة بهبوط في هوامش الربح.
- سرعة التأثر العالية بالتغيرات السريعة وذلك مثل التغيرات فى التكنولوجية ، أو تقادم المنتج، أو معدلات الفائدة .

- الهبوط الحاد في طلب العملاء وتزايد فشل النشاط سواء من ناحية الصناعة أو من ناحية الاقتصاد الكلي.
- خسائر التشغيل التي تعرض المنشأة للتهديد الوشيك بالإفلاس أو الحجز أو البيع الجبرى.
- التدفقات النقدية السالبة المتكررة من عمليات التشغيل أو من عدم القدرة علي توليد تدفقات نقدية من عمليات التشغيل بينما يتم الإعلان عن وجود أرباح ونمو فيها.
- النمو السريع أو الربحية غير العادية وبصفة خاصة عند مقارنتها مع الشركات الأخرى في نفس الصناعة.
- وجود متطلبات محاسبية، أو قانونية أو تنظيمية جديدة.

٢- يوجد ضغط زائد علي الإدارة للوفاء بمتطلبات أو توقعات أطراف أخرى بسبب العوامل التالية:

- التوقعات بالربحية أو بمستوي الاتجاهات الخاصة بمحللي الاستثمار ، أو مؤسسات الاستثمار، أو الدائنين الرئيسيين، أو الأطراف الخارجية الأخرى ، (وبصفة خاصة تلك التوقعات غير الواقعية أو الطموحة بدون داعي )، بما في ذلك التوقعات المتفائلة بدرجة كبيرة التي تقوم بها الإدارة على سبيل المثال وتنشرها في الصحف أو التي تنشرها في البيانات المرفقة بالتقرير السنوي .
- الحاجة للحصول علي قروض إضافية أو زيادة لرأس المال حتى تظل فى المنافسة ، بما في ذلك تمويل أعمال الأبحاث والتطوير الرئيسية أو أوجه الإنفاق الرأسمالي .
- القدرة الضعيفة على الوفاء بمتطلبات القيد في البورصة أو متطلبات إعادة سداد الديون أو أية متطلبات أخري لتعهدات الديون .
- التأثيرات العكسية المتوقعة أو الحقيقية لإعداد تقارير عن النتائج المالية السيئة عن المعاملات الهامة المعلقة، مثل تجميع الأعمال أو الحصول على عقود جديدة .

٣- تشير المعلومات المتاحة أن الموقف المالي الشخصي للمديرين أو للمسئولين عن الحوكمه سيكون مهددا بالأداء المالي للمنشأة الناتج عن العوامل التالية :

- مصالح مالية ضخمة في المنشأة .
- جزء كبير من عوائدهم ( علي سبيل المثال : المكافآت ، وخيارات الأسهم ،وترتيبات الحصول علي الأرباح ) يكون مشروطاً بتحقيق أهداف طموحة أكثر مما يجب لأسعار الأسهم أو نتائج التشغيل أو الموقف المالي أو التدفقات النقدية .

- الضمانات الشخصية لديون المنشأة .

٤- يوجد ضغط هائل علي الإدارة أو الأفراد المسئولون عن التشغيل لتحقيق أهداف مالية قد وضعها المسئولون عن الحوكمة ، بما في ذلك المبيعات المستهدفة أو أهداف الحوافز المرتبطة بالربحية المستهدفة .

*الفرص*

١- تتيح طبيعة الصناعة أو عمليات التشغيل في المنشأة فرصا للتورط في إعداد تقارير مالية مزيفة والتي يمكن أن تنشأ من العوامل التالية :

- المعاملات الهامة مع أطراف ذوى علاقة وليست في الاتجاه المعتاد للنشاط أو بمنشآت ذات علاقة لم يتم مراجعتها أو تمت مراجعتها بواسطة مؤسسة أخرى .
- الحضور المالي القوي أو القدرة على السيطرة علي قطاع صناعي محدد الذي يسمح للمنشاة بأن تفرض شروطا أو بنودا علي الموردين أو العملاء والتي يمكن أن ينتج عنه معاملات غير سليمة أو غير قائمة على الإرادة الحرة .
- أصول ، أو التزامات ، أو إيرادات ، أو مصروفات بنيت على أساس تقديرات تتعلق بأحكام غير موضوعية أو عدم تأكد ويكون من الصعب تأييدها .
- المعاملات الضخمة أو غير المعتادة ، أو عالية التعقيد ، وبصفة خاصة تلك العلاقات القريبة من نهاية الفترة المالية والتي تطرح أسئلة صعبة عن " الجوهر قبل الشكل " .
- عمليات هامة توجد في أو تتم عبر الحدود الدولية في مناطق تختلف فيها بيئة ومناخ النشاط.
- استخدام وسطاء الأعمال دون أن يكون لوجودهم مبررات واضحة فى النشاط .
- حسابات بنكية ضخمة أو عمليات لفروع أو لشركات تابعة في نطاقات فيها إعفاءات ضريبية دون أن يكون لوجودهم مبررات واضحة فى النشاط .

٢- عدم وجود متابعة فعالة للإدارة نتيجة للعوامل التالية :

- سيطرة شخص منفرد أو مجموعة صغيرة من الأفراد علي الإدارة ( وذلك في الأنشطة التي لا يديرها صاحب العمل ) وبدون وجود رقابة علي مستحقاتهم المالية .
- إشراف غير فعال من قبل المسئولين عن الحوكمة علي عملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية .

٣- وجود هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر كما يستدل عليه من العوامل التالية :

- صعوبة في تحديد الجهة أو الأفراد الذين لديهم السيطرة في المنشأة .
- الهيكل التنظيمي الزائد التعقيد الذى يشمل منشآت قانونية غير عادية أو خطوط إدارية غير عادية للسلطة .
- معدل الدوران العالي لمسئولي الإدارة العليا ، والمستشارين القانونيين ، أو المسئولين عن الحوكمة .

٤- وجود أوجه قصور في مكونات الرقابة الداخلية نتيجة للعوامل التالية :

- الرقابة غير كافية علي الضوابط ، بما في ذلك الضوابط الإلكترونية ، والضوابط علي التقارير المالية الدورية ( حينما يكون مطلوب إعداد تقارير خارجية ).
- تعيين محاسبين أو أفراد للمراجعة الداخلية، أو لتكنولوجيا المعلومات ليس لديهم الكفاءة المهنية الواجبة أو وجود معدل دوران عالي في هذه الوظائف.
- نظم المعلومات والحسابات غير الفعالة بما في ذلك نقاط الضعف الهامة والمؤثرة في الرقابة الداخلية.

*التصرفات / وتبرير التصرفات*

- عدم فاعلية الإبلاغ أو التنفيذ، أو المساندة، لقيم المنشأة أو المعايير الأخلاقية فيها أو توصيل قيم أو معايير أخلاقية غير مناسبة.
- التدخل الزائد لغير الماليين من الإدارة فى اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المحاسبية الهامة.

التاريخ المعروف بمخالفات قانون سوق رأس المال أو غيره من القوانين واللوائح أو الدعاوى ضد المنشاة ، أو ضد إدارتها العليا أو ضد المسئولين عن الحوكمة بالغش والتدليس أو مخالفات القوانين واللوائح .

- الاهتمام الزائد للإدارة في الحفاظ علي أو زيادة أسعار أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح.
- اعتياد الإدارة علي تقديم وعود للمحللين أو الدائنين أو غيرهم من الأطراف الأخرى بتحقيق نتائج مستقبلية غير واقعية أو طموحه أكثر مما يجب.
- فشل الإدارة في تصحيح نقاط الضعف الهامة والمؤثرة في نظام الرقابة الداخلية فى الوقت المناسب.

- اهتمام الإدارة في توظيف وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح المعلنة لتحقيق مزايا ضريبية.
- انخفاض معنويات الإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بوضع حدود بين معاملاته الشخصية ومعاملات المنشأة.
- النزاع بين المساهمين في شركة مغلقة .
- تكرار محاولات الإدارة لتبرير النظم المحاسبية غير المناسبة علي أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة ومراقب الحسابات الحالي أو السابق، و يتضح ذلك من العوامل التالية:
  - النزاع المتكرر مع مراقب الحسابات الحالي أو السابق ، علي الأمور المحاسبية أو أمور المراجعة أو أمور إعداد التقارير.
  - الطلبات غير المعقولة من مراقب الحسابات ، مثل وضع قيود زمنية غير معقولة من أجل الانتهاء من أعمال المراجعة أو لإعداد تقرير مراقب الحسابات.
  - القيود الرسمية أو غير الرسمية علي مراقب الحسابات التي تحد بصورة غير ملائمة من الاتصال بالأفراد أو الوصول إلي معلومات أو القدرة علي الاتصال بفعالية مع المسئولين عن الحوكمة .
  - السلوكيات الاستبدادية للإدارة في التعامل مع مراقبي الحسابات وبصفة خاصة المتعلقة بمحاولات للتأثير علي نطاق عملهم أو في اختيار أو استمرار الأفراد المكلفين بعملية المراجعة أو الذين تتم استشارتهم بشأنها.

## عوامل الخطر الناتجة عن التحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول

يتم تصنيف عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول أيضا على أساس الأمور الثلاثة التي تكون موجودة بصفة عامة عند وجود الغش والتدليس وهي :

(أ) الدوافع / الضغوط .

(ب) الفرص .

(ج) التصرفات وتبرير التصرفات .

ويمكن أيضا أن توجد بعض عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن التقارير المالية المزيفة عن سوء استخدام الأصول. فعلي سبيل المثال ،يمكن أن تظهر الرقابة غير الفعالة للإدارة ونقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية عن وجود التحريفات الناتجة أما عن التقارير المالية المزيفة أو سوء استخدام الأصول. والأمثلة التالية هي أمثلة عن عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول.

*الدوافع / الضغوط*

(١) يمكن أن تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلي خلق ضغوطا علي الإدارة أو علي الموظفين الذين لديهم إمكانية الحصول علي النقدية أو الأصول الأخرى القابلة للسرقة لاختلاس هذه الأصول .

(٢) العلاقات العدائية بين المنشأة وبين الموظفين الذين لديهم إمكانية الحصول علي النقدية أو الأصول الأخرى القابلة للسرقة يمكن أن تحفز هؤلاء الموظفين علي إساءة استخدام هذه الأصول أو اختلاسها. فعلي سبيل المثال نجد أن العلاقة العدوانية يمكن أن تنشأ من هذه العوامل :

- الاستغناء الفعلي عن الموظف أو توقع ذلك في المستقبل.
- التغيرات الحالية أو المتوقعة في نظم التعويضات أو المزايا التي يحصل عليها الموظف.
- الترقيات أو المزايا أو المكافآت الأخرى التي لا تتفق مع توقعات الموظف.

*الفرص*

(١) يمكن أن تزيد بعض الخصائص أو الظروف من قابلية إساءة استخدام الأصول. فعلي سبيل المثال تزيد فرص سوء استخدام الأصول عند وجود:

- مبالغ كبيرة من النقدية بالصندوق أو فى التعامل.
- بنود مخزون صغيرة الحجم عالية القيمة أو عليها طلب عال.
- أصول سهلة التحويل إلى نقدية مثل السندات أو الأوراق المالية لحاملها أو المعادن النفيسة أو شرائح الكومبيوتر .
- أصول ثابتة صغيرة في الحجم أو يمكن تسويقها أو التي لا تحتاج إلي التعريف بالملكية.

(٢) يمكن أن يؤدي عدم كفاية عناصر الرقابة الداخلية علي الأصول إلي قابلية تعرضها لإساءة الاستخدام ( للاختلاس ) وعلي سبيل المثال نجد أن سوء استخدام الأصول( اختلاس الأصول) يمكن أن يحدث نظرا لوجود هذه العوامل :

- الفصل غير الملائم فى الاختصاصات أو في أعمال المراجعة.
- الإشراف غير الكافي علي نفقات الإدارة العليا مثل مصاريف السفر وغيرها من المصروفات.
- الرقابة غير الكافية من الإدارة علي الموظفين المسئولين عن الأصول مثل المتابعة أو الإشراف غير الكافي على المواقع البعيدة .

- اختيار غير ملائم للمتقدمين للوظائف المتعلقة بالتعامل مع الأصول.
- عدم ملاءمة طريقة حفظ السجلات فيما يخص الأصول.
- عدم ملاءمة نظام اعتماد المعاملات (علي سبيل المثال في المشتريات ).
- الحماية غير الكافية للنقدية أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة .
- عدم إجراء تسويات الأصول بطريقة متكاملة وفى الأوقات المناسبة .
- عدم توثيق المعاملات في حينها و بصورة ملائمة علي سبيل المثال إشعارات الإضافة للبضاعة المرتجعة.
- عدم منح أجازات إجبارية للموظفين الذين يؤدون وظائف رقابية رئيسية .
- عدم الفهم الكافي للإدارة لتكنولوجيا المعلومات والتي تمكن موظفي تكنولوجيا المعلومات من ارتكاب أعمال الاختلاس (سوء الاستخدام)
- نقص عناصر الرقابة علي السجلات الالكترونية .

*التصرفات / تبرير التصرفات*

- التغاضي عن الحاجة إلي متابعة أو تخفيض المخاطر المرتبطة بسوء استخدام الأصول.
- التغاضي في أعمال الرقابة الداخلية عن سوء استخدام الأصول (اختلاس الأصول) نتيجة تجاهل عناصر الرقابة الموجودة أو بواسطة الفشل في تصحيح أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوكيات التي تشير إلى عدم الارتياح أو عدم الرضا عن المنشأة أو طريقة معاملتها للموظفين.
- التغيرات في السلوك أو أسلوب الحياة والذي يمكن أن يبين أنه قد تمت إساءة استخدام الأصول.
- التغاضي عن السرقات الصغيرة.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٢)

# أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس التي تم تقييمها



الأمثلة التالية هي أمثلة عن إجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس التي تم تقييمها والناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة أو سوء استخدام الأصول. ومع أن هذه الإجراءات تغطي نطاق واسع من المواقف إلا أنها تمثل أمثلة فقط عن ذلك . وبناء عليه قد لا تكون ملائمة أو ضرورية في كل حالة من الحالات. كما أن ترتيب هذه الإجراءات لا يعكس أهميتها النسبية.

## الاعتبارات المأخوذة علي مستوي التأكيد

تتنوع ردود فعل مراقب الحسابات تجاه تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس طبقا لأنواع أو توافق عوامل خطر الغش والتدليس أو الظروف التي تم تحديدها وارصده الحسابات وفئات المعاملات والتأكيدات التي يمكن أن تؤثر عليها.
والأمثلة التالية هي أمثلة عن ردود الأفعال هذه:

- زيارة المواقع أو القيام باختبارات محددة علي أسس فجائية أو غير معلنه مثل جرد النقدية في تاريخ معين علي أساس فجائي.
- طلب أن يتم جرد كميات المخزون في نهاية السنة المالية أو في تاريخ قريب من فترة الانتهاء لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة في الفترة التي تكون بين تاريخ الانتهاء من عملية الجرد وتاريخ الميزانية.
- تعديل طريقة المراجعة في السنة الحالية. مثال الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفهياً وذلك بالإضافة إلي إرسال مصادقات مكتوبة وإرسال طلبات تعزيز لأفراد محددة في داخل المنشأة أو البحث عن معلومات أكثر أو معلومات مختلفة.
- إجراء فحص تفصيلي لقيود التسوية في نهاية كل ربع سنة أو نهاية كل سنة والتحقق من القيود التي قد تبدو أنها غير عادية في طبيعتها أو مقدارها.
- بالنسبة للمعاملات الهامة أو غير العادية وبصفة خاصة تلك التي تتم في نهاية أو بالقرب من نهاية السنة ، فإنه يتم البحث عن الأطراف ذوى العلاقة ومصادر الموارد المالية التي تساند تلك المعاملات .

- القيام بإجراءات تحقق تحليلية باستخدام البيانات التفصيلية . ومثال لذلك مقارنة المبيعات مع تكلفة المبيعات حسب الموقع وخطوط النشاط أو الشهور طبقا للتوقعات التي يراها مراقب الحسابات .
- إجراء مقابلات مع الأفراد المشتغلين بتلك الأماكن التي تم فيها تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس وذلك للحصول علي تفسيرهم لذلك الخطر وما إذا كانت أنظمة الرقابة الموجودة تواجه هذا الخطر.
- عند قيام مراقبي حسابات مستقلين بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من الشركات التابعة أو الأقسام أو الفروع ، فإنه يجب مناقشتهم حول العمل اللازم الذي يجب القيام به للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس الناتج عن معاملات وأنشطة داخل هذه الوحدات.
- إذا أصبح عمل أحد الخبراء هاما بصفة خاصة فيما يخص أحد البنود في القوائم المالية والتي يكون فيها خطر التحريف الناتج عن الغش والتدليس عاليا، فإنه يجب القيام بإجراءات إضافية تخص بعض أو كل الافتراضات أو الطرق أو النتائج التي وصل إليها الخبير لتحديد مدي معقوليتها أو إشراك خبير آخر لهذا الغرض.
- القيام بإجراءات المراجعة من أجل تحليل عينة من حسابات الميزانية في أول المدة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها مسبقا وذلك لتقييم كيف تم الوصول إلي حلول بعض القضايا المتعلقة بالتقديرات المحاسبية و الأحكام الشخصية .
- القيام بإجراءات على الحسابات أو التسويات التي أعدت بواسطة المنشأة بما في ذلك الأخذ في الاعتبار تلك التسويات التي تمت فى الفترات الدورية .
- استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلي مثل استخراج البيانات لاختبار أوجه النقص في مجتمع العينة.
- اختبار سلامة السجلات والمعاملات التي ينتجها الحاسب الآلي .
- البحث عن أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي يتم مراجعتها .

## ردود الأفعال المحددة – التحريف الناتج عن إعداد تقارير مالية مزيفة

و فيما يلى أمثلة على ردود الأفعال تجاه تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة :

*الاعتراف بالإيرادات*

- القيام بإجراءات تحقق تحليلية خاصة للإيرادات باستخدام البيانات التفصيلية مثل مقارنة الإيرادات المسجلة طبقا للشهور أو طبقا لخطوط الإنتاج أو طبقا لقطاعات النشاط أثناء الفترة المالية الحالية مع الفترات السابقة . و يمكن أن تكون أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الآلى مفيدة في تحديد علاقات أو معاملات إيرادات غير عادية أو غير متوقعة .
- التأكيد مع العملاء علي بعض البنود المحددة في العقود وعلي عدم وجود الاتفاقيات الجانبية ، ذلك لأن الحسابات السليمة غالبا ما تتأثر بمثل تلك البنود أو الاتفاقيات ، وأن أسس الخصومات أو الفترات التي تتصل بها غالبا ما تكون موثقة بطريقة سيئة ومثال ذلك مقاييس القبول و شروط الدفع و الاستلام و غياب الالتزامات المستقبلية أو المستمرة للبائعين و حق إعادة المنتج وضمان الكميات التي يعاد بيعها واشتراطات الإلغاء أو شرط الاسترداد، كل ذلك غالبا يكون ذو صلة بالموضوع في هذه الظروف.
- الاستفسار من أفراد أقسام المبيعات والتسويق في المنشاة أو المستشار القانوني الداخلي في المنشاة فيما يخص المبيعات أو الشحنات التي تكون قريبة من نهاية الفترة ومدي علمهم بوجود بنود أو شروط غير عادية تكون مصاحبة لهذه المعاملات.
- التواجد في موقع أو أكثر من المواقع في نهاية الفترة وذلك لملاحظة البضائع التي يتم شحنها أو التي يتم تجهيزها بإجراءات للشحن( أو تلك المرتجعات التي تكون في انتظار المعالجة) والقيام بإجراءات قطع سليمة للمبيعات والمخزون .
- بالنسبة للحالات التي تبدأ فيها معاملات الإيرادات و تشغيلها و تسجيلها الكترونياً يتم اختبار أنظمة الرقابة بطريقة إليكترونية لتحديد ما إذا كانت تعطي تأكد بان معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وأنه قد تم تسجيلها بطريقة سليمة .

*كميات المخزون*

- فحص سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة لتحديد المواقع أو الأصناف التي تكون في حاجة إلي عناية محددة أثناء أو بعد جرد المخزون.
- ملاحظة جرد المخزون في بعض المواقع فجائياً أو أن يتم عمل جرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ .
- القيام بجرد في نهاية أو بالقرب من نهاية الفترة المالية لتقليل خطر التلاعب أثناء الفترة بين الجرد وتاريخ الميزانية .

- القيام بإجراءات إضافية أثناء ملاحظة الجرد ، مثل الفحص الدقيق لمحتويات الأصناف الموجودة في الصناديق والطريقة التي يتم بها تخزين البضائع أو كيفية وضع البطاقات عليها والجودة ( مثل درجة النقاء والدرجة أو التركيز ) وذلك بالنسبة للمواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيماوية الخاصة وقد يكون من المفيد استخدام أحد الخبراء في هذا المجال.
- مقارنة الكميات الخاصة بالفترة الحالية مع الكميات الخاصة بالفترة السابقة طبقا لنوع أو صنف المخزون أو الموقع أو طبقاُ لأى معيار آخر أو مقارنة الكميات التي تم جردها مع السجلات.
- استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلي لإجراء مزيداً من الاختبارات على حسابات المخزون، فعلى سبيل المثال التصنيف حسب رقم البطاقة لاختبار أنظمة رقابة البطاقة أو حسب التسلسل الرقمي لاختبار مدى أمكانية حذف البند أو حدوث ازدواجية.

*تقديرات الإدارة*

- استخدام احد الخبراء لعمل تقدير مستقل من أجل مقارنته بتقديرات الإدارة .
- القيام بالاستفسارات من الأفراد من خارج الإدارة ومن خارج قسم الحسابات لتعزيز قدره الإدارة ونيتها علي تنفيذ الخطط التي تتصل بعملية تحقيق هذه التقديرات.

## ردود الأفعال المحددة – التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول

يستتبع وجود ظروف مختلفة بالضرورة حدوث ردود أفعال مختلفة و من المعتاد أن يتم توجيه ردود أفعال المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس والمرتبط بسوء استخدام الأصول إلي أرصدة حسابات معينة وفئات معينة من المعاملات. ومع أن بعض ردود أفعال المراقب التي تم التنويه عنها فيما سبق في الفئتين السابقتين يمكن أن تنطبق في ظروف مثل هذه إلا أن نطاق العمل يمكن أن يرتبط بمعلومات محددة عن مخاطر سوء الاستخدام التي تم تحديدها.

وأمثلة ردود الأفعال لتقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن سوء استخدام الأصول تكون كالتالي :

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في أو بالقرب من نهاية السنة.
- المصادقة المباشرة مع العملاء عن أنشطة الحسابات ( بما في ذلك الإشعارات الدائنة

ومرتجعات المبيعات وكذلك التواريخ التي تم فيها السداد ) وذلك عن الفترة التي تتم فيها المراجعة.

- تحليل المسترد من الديون المعدومة.
- تحليل العجز في المخزون طبقا لموقع أو لنوع المنتج.
- مقارنة نسب المخزون الرئيسية مع النسب السائدة فى الصناعة.
- فحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون في بطاقات المخزون.
- القيام بعمل مضاهاة بالحاسب الآلى لقائمة الموردين مع قائمة الموظفين وذلك لتحديد مضاهاة العناوين أو أرقام التليفونات.
- فحص ملفات الأفراد التي لا تحتوي أو تحتوى على عدد قليل من المستندات المؤيدة لتقييمه الشخصى.
- تحليل خصم المبيعات ومردودات المبيعات للتعرف على الاتجاهات غير العادية.
- المصادقة علي بنود محددة في العقود مع الغير.
- الحصول علي أدله عن أن العقود قد تم تنفيذها طبقا لبنودها .
- فحص سلامة المصروفات الضخمة أو غير العادية .
- فحص اعتماد قروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة وقيمتها الدفترية .
- فحص سلامة مستندات استرداد مصاريف الإدارة العليا وقيمها.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٣)

## أمثله على الظروف التي تشير الى احتمالية حدوث الغش والتدليس

الأمثلة التالية هي أمثلة للظروف التي يمكن أن تشير إلى إمكانية احتواء القوائم المالية علي تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس.

التلاعب فى السجلات المحاسبية و يشمل ذلك التالي :

- المعاملات التي لم يتم تسجيلها كاملة أو في وقتها أو أنه لم يتم تسجيلها بطريقة سليمة بالنسبة للمبلغ أو الفترة المحاسبية أو التبويب أو سياسة المنشأة .
- الأرصدة أو المعاملات غير المؤيدة مستندياً أو غير المعتمدة .
- التسويات التي تتم في آخر لحظة والتي تؤثر تأثيراً ملحوظاً علي النتائج المالية .
- أدلة على وصول الموظفين إلي النظم أو السجلات والتي لا تتصل بأداء واجباتهم .
- الشكاوى التي تصل للمراقب عن دعاوى بوجود أعمال غش وتدليس محتملة .

التضارب أو فقدان الأدلة ويشمل التالي :

- المستندات المفقودة.
- المستندات التي يبدو أنها قد تم تبديلها.
- عدم وجود مستندات بخلاف المستندات المصورة ضوئيا او المنقولة إليكترونيا و ذلك عندما يتوقع وجود المستندات الأصلية.
- بنود غير مفسرة في التسويات.
- تغيرات غير عادية في الميزانية أو تغيرات في الاتجاهات أو في نسب هامة في القوائم المالية ومثال لذلك زيادة أرصدة العملاء أكبر من زيادة الإيرادات.
- إجابات متضاربة أو تتسم بالغموض أو غير متوقعة من الإدارة أو من الموظفين نتيجة الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية.
- التضارب غير العادى بين سجلات المنشأة وردود المصادقات .
- القيود الدائنة بمبالغ كبيرة والخصومات الأخرى التي تتم على حسابات العملاء.
- الاختلافات غير المفسرة أو التي لا يتم تفسيرها بطريقة مقنعة بين حسابات العملاء فى الأستاذ المساعد و حساب مراقبة العملاء فى الأستاذ العام أو بين كشوف حساب العملاء و استاذ مساعد العملاء.
- عجز المخزون أو فقدان الأصول ذات القيم العالية .

- عدم وجود أو فقدان الأدلة الاليكترونية التي لا تتماشى مع سياسات أو ممارسات المنشاة في الاحتفاظ بالسجلات .
- ردود للمصادقات اقل من المتوقع أو أكبر من المتوقع .
- عدم القدرة علي تقديم أدلة مستندية عن إنشاء النظم الأساسية و اختبارات تغيير البرامج وتنفيذ الأنشطة خلال العام الحالى.

علاقات معقدة أو غير عادية بين مراقب الحسابات والإدارة بما في ذلك العلاقات التالية:

- رفض تقديم سجلات أو تسهيلات أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو غيرهم من الذين يمكن الحصول منهم علي أدلة للمراجعة.
- ضغوط زمنية غير ضرورية تفرضها الإدارة وذلك لحل قضايا معقدة أو مثيرة للنزاع .
- شكاوى من جانب الإدارة عن سير عملية المراجعة أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق العمل وبصفة خاصة فيما يخص تقييم مراقب الحسابات لأدلة المراجعة أو فيما يخص حل الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- تأخير المنشاة غير المعتاد فى توفير المعلومات المطلوبة .
- عدم الرغبة في تسهيل وصول مراقب الحسابات إلي الملفات الاليكترونية الهامة من أجل الاختبار عند استخدام أساليب المراجعة بواسطة الكومبيوتر .
- رفض السماح للمراقب للوصول إلي موظفي تشغيل تكنولوجيا المعلومات الأساسية بما في ذلك أفراد الأمن والتشغيل ومطورو النظم .
- عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الافصاحات في القوائم المالية وذلك لجعلها أكثر اكتمالا وفهما .
- عدم الرغبة في التعامل مع أوجه الضعف التي تم تحديدها في نظام الرقابة الداخلية فى الأوقات المناسبة.

و تتضمن العوامل الأخرى ما يلي :

- عدم رغبة الإدارة في السماح لمراقب الحسابات فى مقابلة المسئولين عن الحوكمة على إنفراد.
- السياسات المحاسبية التي تبدو مختلفة عن تلك المتبعة في الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية والتي لا تبدو أنها ناتجة عن تغييرات في الظروف.
- تجاهل مخالفات ميثاق السلوكيات الخاص بالمنشأة.

الهيئة العامة لسوق المال
Capital Market Authority





# معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠)
# مراعاة القوانين و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠)

# مراعاة القوانين و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠)
# مراعاة القوانين و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس و توفير إرشادات تتعلق بمسئولية مراقب الحسابات عن مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية .

٢- **عند تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة وكذلك عند تقييم و عرض نتائج المراجعة فإن على المراقب إدراك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية.** ومع ذلك فإنه لا يمكن التوقع بأن عملية المراجعة ستؤدى إلى اكتشاف كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح. ويتطلب اكتشاف عدم الالتزام رغم التأكيد على أهميته النظر فى إمكانية علاقته بنزاهة الإدارة أو الموظفين و إمكانية تأثيره على الجوانب الأخرى لعملية المراجعة .

٣- إن مصطلح ( عدم الالتزام ) كما هو مستعمل فى هذا المعيار ، يشير إلى أعمال السهو أو الأعمال التى قامت بها المنشأة محل المراجعة - إما بقصد أو بدون قصد - بالمخالفة للقوانين واللوائح السائدة ،وتتضمن هذه المخالفات معاملات قامت بها المنشأة أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها . لغرض هذا المعيار فإن عدم الالتزام لا يتضمن المخالفات الشخصية ( التى لا علاقة لها بأنشطة عمل المشروع ) من قبل إدارة المنشأة أو موظفيها .

٤-أن تقدير عدم مشروعية الأعمال التي قامت بها المنشأة هو قرار قانونى يتجاوز عادة الكفاءة المهنية للمراقب، ولكن التدريب والخبرة ومدى تفهم المراقب لنشاط المنشأة و القطاع الذى تنتمي إليه، يعد أساساً قوياً لتحديد مدى مشروعية بعض الأعمال التى تصل لعلمه من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة . إن قرار اعتبار عمل معين يشكل عدم التزام ، يتم عادة بناء على نصيحة صادرة من خبير مؤهل بمزاولة القانون وذو معرفة بالموضوع ولكن فى النهاية فإن قرار المشروعية من عدمه هو قرار قضائي بحت.

٥- تختلف علاقة القوانين و اللوائح بالقوائم المالية اختلافاً كبيراً حيث تحدد بعض القوانين و اللوائح شكل ومضمون القوائم المالية للمنشأة أو المبالغ الواجب تسجيلها أو الإفصاح الذى يجب أن يتم فى تلك القوائم. بينما تمثل القوانين واللوائح الأخرى ما يجب أن تطبقه المنشأة أو تضع القواعد المنظمة لإدارة أعمال المنشأة. وهناك بعض المنشآت التي يحكم أعمالها أنظمة وأطر قانونية متعددة (مثل البنوك والشركات الكيماوية) بينما هناك منشات أخرى مشمولة بالقوانين واللوائح المتعلقة بالنواحى التشغيلية للعمل بشكل عام .( مثل المنشآت المتعلقة بالسلامة والصحة والأنشطة المماثلة). قد ينتج عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والمقاضاة ... الخ وعموماً كلما كان عدم الالتزام بعيداً عن الأحداث و المعاملات التى تنعكس عادة على القوائم المالية ، كلما كان المراقب أقل اهتماما به.

٦- ترتبط معايير المحاسبة والمراجعة المصرية بشكل أكبر بالقوانين واللوائح المعمول بها .

٧- ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية ولا ينطبق على المهام الأخرى التى يكلف بها المراقب بشكل خاص لاختبار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح و تقديم تقرير منفصل بذلك .

٨- يتضمن معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) الإرشادات المتعلقة بمسئوليات المراقب بشأن الغش والتدليس كجزء من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

## مسئولية الإدارة تجاه الإلتزام بالقوانين واللوائح

٩- الإدارة مسئولة عن التأكد من أن معاملات المنشأة تتم طبقاً للقوانين واللوائح المعمول بها وأن مسئولية منع و اكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الإدارة أولاً.

١٠- فيما يلى بعض السياسات و الإجراءات التى قد تساعد الإدارة على القيام بمسئوليتها لمنع واكتشاف عدم الالتزام :

- متابعة المتطلبات القانونية و التأكد من أن إجراءات التشغيل قد صممت طبقاً لهذه المتطلبات.
- تأسيس و تشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية .
- وضع قواعد سلوكية للعمل و الإعلان عنها وإتباعها.

- التأكد من تدريب العاملين بالمنشأة على قواعد سلوكيات العمل المعمول بها وتفهمهم لها.
- متابعة الالتزام بقواعد العمل و اتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه حالات عدم الالتزام.
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة فى متابعة تنفيذ المتطلبات القانونية.
- الاحتفاظ بملف يتضمن القوانين الهامة التى يجب على المنشأة الالتزام بها إضافة إلى سجل بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام .

وفى المنشآت الكبيرة قد تستكمل هذه السياسات و الإجراءات بتفويضات ملائمة إلى :

- إدارة المراجعة الداخلية .
- لجنة المراجعة.



## اعتبارات المراجعة حول الالتزام بالقوانين واللوائح

١١- لا يعتبر المراقب ولا يمكن اعتباره مسئولاً عن منع و اكتشاف عدم الالتزام إلا أن إجراءات المراجعة السنوية تساعد في الحد من أو اكتشاف مثل هذه المخالفات.

١٢- إن عملية المراجعة عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها تتعلق بعدم إمكانية اكتشاف بعض الأخطاء الهامة في القوائم المالية حتى و لو تم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالشكل الملائم ووفقاً لمعايير المراجعة المصرية، كما أنها عرضة لزيادة احتمالات وجود تحريف هام بالقوائم المالية الناتج من عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها بسبب عدة عوامل منها ما يلي :

- وجود قوانين ولوائح تعود بالدرجة الأولى إلى أوجه النشاط للمنشأة ، وعادة ليس لها تأثير هام على القوائم المالية و لا يمكن اكتشافها عن طريق نظم المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية.
- تأثر فعالية إجراءات المراجعة بالمحددات المتأصلة في نظام الرقابة الداخلية و باستخدام أسلوب المراجعة بالعينة .
- أن معظم الأدلة التي يحصل عليها المراقب هي أدلة مقنعة ولكنها ليست حاسمة بطبيعتها .
- قد يصاحب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح تصرفاً متعمداً لإخفائه كالتواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات و تجاوز الإدارة لبعض الضوابط أو التحريف المقصود للبيانات المقدمة إلى المراقب .

**١٣- طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) " الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها" فعلى المراقب أن يخطط و ينفذ عملية المراجعة مستخدماً أسلوب الشك المهني ، مدركاً بان المراجعة قد تكشف حالات أو أحداث تؤدى إلى التساؤل عن مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المطبقة من عدمه .**

١٤- وفقاً لبعض المتطلبات القانونية الخاصة ، قد يُطلب من المراقب على وجه الخصوص وكجزء من عملية مراجعة القوائم المالية الإبلاغ فيما إذا كانت المنشأة تلتزم ببعض أحكام القوانين أو اللوائح. فى مثل هذه الحالات ، على المراقب أن يخطط لعمل اختبارات للتأكد من مدى الالتزام بهذه القوانين واللوائح .

**١٥- لغرض التخطيط لعملية المراجعة، على المراقب الحصول على تفهم عام للإطار القانوني والنظامي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار.**

١٦- للحصول على هذا التفهم العام ، على المراقب أن يدرك بشكل خاص أن بعض القوانين و اللوائح قد يكون لها تأثير جوهري على نشاط المنشأة و أن أى عدم التزام بها قد يسبب توقف نشاط المنشأة أو يجعل استمرارها موضع تساؤل ، مثلاً إن عدم التزام المنشأة بالحصول على رخصة رسمية أو سند آخر لمزاولة نشاطها قد يكون له مثل هذا التأثير ( مثلاً بالنسبة للبنوك و عدم التزامها بمتطلبات كفاية رأس المال أو متطلبات الاستثمار ).

١٧- لغرض الحصول على التفهم العام للقوانين واللوائح فإن على المراقب عادة القيام بالآتى :

- استخدام المعلومات المتوفرة عن النشاط للمنشأة و الصناعة التابعة له و العوامل التنظيمية و العوامل الخارجية الأخرى .
- الاستفسار من الإدارة عن السياسات والإجراءات المتبعة بالمنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.
- الاستفسار من الإدارة عن القوانين أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثيراً جوهرياُ على نشاط المنشأة.

- مناقشة الإدارة في السياسات والإجراءات المتبناه لتحديد وتقييم والمحاسبة عن المطالبات القضائية وتقديراتها .
- مناقشة الإطار العام للقوانين واللوائح مع مراقبي حسابات الشركات التابعة فى الدول الأخرى ( مثلاً فى حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بالقواعد التنظيمية للأوراق المالية المطبقة فى بلد الشركة الأم ).

**١٨- بعد حصول المراقب على تفهم كامل ، عليه تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التى تساعد فى تحديد حالات عدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح ، حيث يتعين أخذ هذه الحالات في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية و خاصة :**

**(أ) الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين و اللوائح .**

**و(ب) فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لترخيص العمل أو المنظمة له.**

**١٩- إضافة لذلك على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية و مناسبة حول مدى الالتزام بهذه القوانين و اللوائح و التى أقر المراقب بتأثيرها في تحديد القيم الهامة والإفصاحات فى القوائم المالية . وعلى المراقب أن يكون على تفهم تام لهذه القوانين واللوائح لأخذها فى الاعتبار للوصول إلى تأكيدات معينة متعلقة بالقيم المسجلة بالقوائم المالية وكذلك الإفصاح الواجب بالقوائم المالية.**

٢٠- مثل هذه القوانين و اللوائح يجب أن تكون راسخة ومعروفة للمنشأة وفى القطاع الذي تنتمي إليه ، وتؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار القوائم المالية . وقد تتعلق هذه القوانين واللوائح مثلاً بشكل ومضمون القوائم المالية أو تتضمن متطلبات خاصة بالصناعة أو معالجة محاسبية لبعض المعاملات .

٢١- عدا ما تم شرحه فى الفقرات من "١٨" إلى "٢٠" لا يقوم المراقب بأى اختبار أو اتخاذ أية إجراءات أخرى حول مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح نظراً لأن ذلك يعتبر خارج نطاق مراجعة القوائم المالية .

**٢٢- على المراقب الانتباه إلى أن إجراءات المراجعة المطبقة بهدف إبداء رأى فى القوائم المالية قد تشير إلى احتمال وجود حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح المطبقة** مثل الإجراءات الخاصة بقراءة محاضر الاجتماعات، الاستفسار من إدارة المنشأة و المستشار القانوني عن القضايا و المطالبات و التقديرات ، وكذلك إجراءات اختبارات الفحص المستندى لتفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الإفصاحات.

**٢٣- على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المعروفة أو المحتملة و التى سيؤخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية .**

٢٤- من حق المراقب افتراض التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المتبعة في حالة عدم وجود دليل بعدم التزامها.

## الإجراءات المتبعة عند اكتشاف حالات عدم الالتزام

٢٥- يتضمن الملحق المرفق بهذا المعيار أمثلة حول أنواع المعلومات التي قد تسترعى انتباه المراقب والتي قد تشير إلى وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح.

**٢٦-عندما ينمو إلى علم المراقب معلومات تشير إلى احتمال وجود مثل هذه الحالات، عليه تفهم طبيعة الحالة و الظروف التي أدت إليها وكافة المعلومات المتعلقة بها . وذلك لغرض تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية .**

٢٧- عند تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية على المراقب النظر إلى :

- العواقب المالية المحتملة كالغرامات و العقوبات و الأضرار و التهديد بمصادرة ملكية الأصول و إيقاف نشاط المنشأة و مقاضاتها .
- ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
- ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة من الخطورة بحيث قد يتشكك المراقب فى مدى تعبير القوائم المالية .

**٢٨- عندما يقتنع المراقب بإمكانية وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فإن عليه توثيق النتائج ومناقشتها مع الإدارة ،** ويتضمن توثيق النتائج نسخاً من السجلات والمستندات وإثبات المناقشات الشفهية كتابة ، إذا كان ذلك مناسباً .

٢٩- في حالة عدم تقديم إدارة المنشأة معلومات وافية تفيد التزامها بمثل هذه القوانين واللوائح، فعليه أن يستشير المستشار القانوني للمنشأة حول مدى تطبيق القوانين واللوائح في مثل هذه الظروف ومدى تأثيرها على القوائم المالية ، وفى حالة عدم الاقتناع برأي المستشار القانوني للمنشأة فإن عليه استشارة مستشاره القانوني الخاص للنظر فيما إذا كان هناك انتهاك للقانون أو اللوائح والعواقب القانونية المحتملة وما هي الإجراءات الأخرى إن وجدت ، التي على المراقب اتخاذها.



**٣٠- في حالة عدم الحصول على أدلة كافية بشأن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح فإن على المراقب أخذ ذلك في الاعتبار عند إبداء رأيه على القوائم المالية .**

**٣١- على المراقب النظر إلى تأثير عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فيما يتعلق بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة و خاصة مصداقية إقرارات الإدارة ، وعلى المراقب إعادة النظر فى تقييمه للمخاطر و صحة إقرارات الإدارة** في حالة عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف ومنع حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .ويعتمد تأثير حالات معينة من عدم الالتزام المكتشف من قبل المراقب على العلاقة بين ارتكاب و إخفاء العمل ، إن وجد ، وبين إجراءات رقابة داخلية معينة ومستوى الإدارة أو الموظفين الضالعين فيهما .

## الإبلاغ عن عدم الالتزام

### إلى الإدارة

**٣٢- على المراقب ، وبأسرع وقت ممكن ، أما إبلاغ حالات عدم الالتزام التي نمت إلى علمه إلى هؤلاء المسئولين عن حوكمة الشركة أو الحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم به بالشكل المناسب** – ومع ذلك – فإن المراقب لا يحتاج إلى ذلك فى الأمور التى ليس لها تأثير أو الأمور غير الهامة ، وقد يصل المراقب إلى اتفاق مسبق مع المنشأة حول طبيعة الأمور التي عليه الإبلاغ عنها .

**٣٣- إذا اعتقد المراقب بأن عدم الالتزام كان متعمداً و ذو تأثير هام ، فعليه إبلاغ ذلك بدون تأخير.**

**٣٤- في حالة شك المراقب بأن بعض أعضاء الإدارة العليا ، بما فيهم أعضاء مجلس إدارة متورطون في حالات عدم الالتزام ، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة،** إن وجد في المنشأة كلجنة المراجعة أو مجلس الإشراف مثلاً . وفى حالة عدم وجود سلطة أعلى أو إذا اعتقد المراقب بأن تقريره قد لا يؤخذ به أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير فعليه فى مثل هذه الحالات الحصول على استشارة قانونية.



## إلى مستخدمي تقرير المراقب على القوائم المالية

**٣٥- إذا توصل المراقب إلى أن حالات عدم الالتزام لها تأثير هام على القوائم المالية، ولم يتم إظهاره بشكل ملائم فى تلك القوائم ، فعليه أن يعطى رأياً بتحفظ أو رأياً عكسياً.**

**٣٦- فى حالة قيام المنشأة بمنع المراقب من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتقييم مدى احتمال حدوث حالات عدم الالتزام التي لها تأثير هام على القوائم المالية ، فان على المراقب أن يعطى رأياً بتحفظ أو يقدم تقريراً بعدم القدرة على إبداء الرأي على القوائم المالية مستنداً على وجود قيود على نطاق المراجعة .**

**٣٧- في حالة عدم قدرة المراقب على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد وقع أم لا بسبب قيود فرضتها الظروف وليس من قبل المنشأة ، فعليه دراسة تأثير مثل هذه الحالات على تقريره.**

## إلى السلطات النظامية والرقابية

٣٨- يمنع واجب السرية المراقب عادة من إبلاغ عدم الالتزام إلي طرف ثالث، في مثل هذه الظروف قد يحتاج المراقب إلي السعي للحصول على استشارة قانونية آخذاً في الاعتبار مسئولية المراقب تجاه المصلحة العامة، وفي بعض الحالات يتم تجاوز واجب السرية بموجب التشريع أو القانون أو المحاكم (على سبيل المثال في المؤسسات المالية ـ تلزم التشريعات المنظمة لها إبلاغ الجهة الإشرافية الأعلى بحالات عدم الالتزام).

## الانسحاب من مهمة المراجعة

٣٩- قد يقرر المراقب بأن الانسحاب من مهمة المراجعة ضروري عندما لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة التي يراها ضرورية في مثل تلك الظروف حتى إذا كانت حالات عدم الالتزام غير مؤثرة بشكل جوهري في القوائم المالية . ومن العوامل التي تؤثر على رأى المراقب، التورط الضمني للإدارة العليا في المنشأة والتي قد تؤثر على مصداقية الإقرارات المقدمة من الإدارة، وتأثيرات علاقة المراقب المستمرة مع المنشأة . و للوصول إلى هذا القرار ، فإن على المراقب أن يسعى للحصول على استشارة قانونية .

**٤٠- طبقاً لما جاء في "الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة" ، فإن على المراقب الحالي إعلام المراقب المقترح ، بناء على استفسار من المراقب المقترح ، فيما إذا كانت هناك أية أسباب مهنية تحول دون قبول المراقب المقترح لمهمة تعيينه كمراقب حسابات،** ويعتمد مدى مناقشة شئون العميل بين المراقب الحالي و المراقب المقترح على موافقة العميل بالسماح بهذه المناقشة و / أو المتطلبات القانونية . وفى حالة وجود أسباب أو أمور أخري تحتاج إلى إفصاح، فإن المراقب الحالي سوف يقدم تفاصيل المعلومات و يناقش بحرية مع المراقب المقترح كافة الأمور ذات العلاقة بالتعيين الجديد ، آخذاً بعين الاعتبار القيود القانونية و قواعد السلوك المهنى ومن ضمنها موافقة العميل، **وفى حالة رفض العميل السماح بمناقشة شئونه مع المراقب المقترح ، فإن هذه الحقيقة يجب أن يفصح عنها إلى المراقب المقترح .**

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق
# مؤشرات باحتمال حدوث عدم الالتزام

أدناه أمثلة على أنواع المعلومات التى قد تستدعى انتباه المراقب و التى قد تشير إلى حدوث حالات عدم التزام بالقوانين و الأنظمة .

- التحقيق من قبل أحد الجهات الحكومية أو دفع غرامات أو عقوبات.
- مدفوعات لخدمات غير محددة أو قروض إلى استشاريين أو أطراف ذوى علاقة أو موظفين أو موظفين حكوميين.
- عمولات مبيعات أو أجور وكلاء و التى تظهر مرتفعة ، مقارنة لتلك التى تدفع عادة لها من قبل المنشأة أو الجهة الصناعية أو الخدمات المستلمة فعلاً.
- مشتريات بأسعار أعلى أو أقل كثيراً عن سعر السوق .
- مدفوعات نقدية غير تقليدية أو مشتريات مسددة بشيك لحامله أو محولة إلى رقم حساب فى بنك.
- معاملات غير اعتيادية مع شركات مسجلة فى مناطق معفاة من الضرائب .
- مدفوعات عن بضائع أو خدمات تسدد إلى دولة غير دولة منشأ البضاعة أو الخدمة .
- مدفوعات بدون مستندات مراقبة النقد .
- وجود نظام محاسبى لا يستطيع ، بسبب التصميم أو غيره ، أن يوفر مسار مراجعة مناسب أو أدلة مراجعة كافية .
- معاملات غير معتمدة ، أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب.
- تعليقات وسائل الإعلام.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠)
# الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠)

# الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

## المحتـــويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠)
# الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس و توفير إرشادات حول كيفية مناقشة نتائج مراجعة القوائم المالية بين مراقب الحسابات و بين الجهة أو الشخص المسئول عن الحوكمة في المنشأة. و تتعلق تلك المناقشات بموضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة كما هو موضح في هذا المعيار. ولا يوفر هذا المعيار إرشادات خاصة بالاتصال بين المراقب و طرف ثالث خارج المنشأة كجهة إشرافية أو رقابية.

**٢- على المراقب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة بموضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة والناتجة عن عملية مراجعة القوائم المالية.**

٣- لأغراض هذا المعيار يستخدم مصطلح "حوكمة" لشرح دور الأشخاص الموكل إليهم مهمة الإشراف و الرقابة و متابعة النشاط وهم المسئولين عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من ناحية الالتزام بالقوانين المطبقة و مصداقية إعداد التقارير المالية وكفاءة و فاعلية العمليات وإعداد التقارير المالية إلى من يهمهم الأمر. ويعد القائمين على الإدارة ضمن المسئولين عن الحوكمة فقط عند أدائهم لتلك المهام.

٤- لأغراض هذا المعيار تعرف "موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة" بأنها النتائج التي تم التوصل إليها من خلال مراجعة القوائم المالية و التي يراها المراقب بأنها هامة وضرورية لتلبية احتياجات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة في الإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية والإفصاح. وتتضمن موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة الموضوعات التي نمت إلى علم المراقب كنتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة. والمراقب غير مطالب – طبقاً لمعايير المراجعة – بتصميم إجراءات معينة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة.

## الأشخاص المناسبون

**٥- على المراقب تحديد الأشخاص المناسبين بالمنشأة المسئولون عن الحوكمة و الذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية المراجعة.**

٦- في مصر تعتبر لجنة المراجعة هي المسئولة عن أعمال الحوكمة فيما يتعلق بأعمال المراقب و هي بالطبع لا تلغى مسئولية مجلس الإدارة و اللجان الإشرافية الأخرى عن الحوكمة في المنشأة.

٧- قد يقرر المراقب إبلاغ نتيجة عملية المراجعة إلى لجنة المراجعة بمفردها أو إلى مجلس الإدارة بأكمله وذلك في ضوء أهمية الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة .

٨- في بعض الأحيان قد لا يكون هيكل الحوكمة في المنشأة محدداً بدقة أو أن المسئولين عن الحوكمة غير محددين بوضوح طبقاً لظروف المهمة أو لأسباب قانونية مثل المنشآت التي تدار بواسطة أصحاب رأس المال أو بعض المنشآت التي لا تهدف إلى الربح ، في هذه الحالة يتعين على المراقب أن يتفق مع المنشأة على الشخص الذي سيتم إبلاغه بنتائج عملية المراجعة.

٩- لتجنب سوء الفهم فإن خطاب التعيين لعملية المراجعة يجب أن يشرح دور المراقب في إبلاغ موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي سيتوصل إليها من خلال تطبيق إجراءات المراجعة فقط. و أن المراقب غير مطالب بتصميم إجراءات مراجعة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة و قد يتضمن الخطاب أيضاَ :

- شرح الشكل الذي سيتم به إبلاغ موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة.
- تحديد المسئول الذي سيتم إبلاغه.
- تحديد الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة المتفق على إبلاغها .

١٠- تزداد فعالية الاتصال من خلال تطوير علاقة عمل بناءة بين المراقب والمسئولين عن الحوكمة. وهذه العلاقة يتم تطويرها مع الحفاظ على استقلالية و موضوعية المراقب.

### موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي يتم تبليغها

**١١- على المراقب أن يأخذ بعين الاعتبار موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي توصل إليها من خلال مراجعة القوائم المالية و أن يبلغها إلى المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة**. وعادة ما تتضمن هذه الموضوعات ما يلي:

- المنهج و النطاق العام لعملية المراجعة متضمناً أية محددات متوقعة لعملية المراجعة أو أية متطلبات إضافية .
- اختيار أو تغيير السياسات و الممارسات المحاسبية الهامة و التي لها أو قد يكون لها تأثير على القوائم المالية للمنشأة .
- التأثير المتوقع على القوائم المالية من أية مخاطر مثل مطالبات قضائية قائمة و التي تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية .
- التسويات الناتجة عن عملية المراجعة سواء سجلت بواسطة المنشأة أم لا و التي لها تأثير هام على القوائم المالية للمنشأة .
- حالات عدم التأكد الهامة المتعلقة بأحداث و ظروف معينة و التي تزيد الشك في مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.
- حالات الخلافات مع الإدارة و التي يكون لها منفردة أو مجتمعة تأثير هام على القوائم المالية أو على تقرير المراقب. ويجب أن يأخذ هذا الاتصال بعين الاعتبار مدى حل المشكلات نتيجة عملية المراجعة ومدى أهمية هذه الموضوعات.
- التعديلات المتوقعة في تقرير مراقب الحسابات.
- أي موضوعات تثير اهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة مثل نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية والتساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة ومدى ضلوع الإدارة في حوادث غش.
- أي موضوعات أخرى يتم الاتفاق بشأنها فيما يتعلق بشروط عملية المراجعة .

**(١١-أ) على المراقب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالتحريفات غير المصححة التى اكتشفها خلال عملية المراجعة و التي رأت الإدارة عدم أهميتها سواء بصورة فردية أو مجملة إذا أضيفت إلي تحريفات أخرى بالنسبة للقوائم المالية ككل.**

(١١-ب) عدم تضمين بيان التحريفات غير المصححة الذي تم إبلاغ المسئولين عن الحوكمة عنه تلك التحريفات التي تقل عن مبلغ معين.

١٢- من ضمن ما يقوم المراقب بإعلامه للمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة ما يلي :

(أ) التبليغ فقط عن الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة و التي نمت إلى علمه من خلال تطبيق إجراءات المراجعة .

(ب) أن إجراءات مراجعة القوائم المالية لم تصمم لمعرفة الموضوعات التي تلبى كافة احتياجات المسئولين عن الحوكمة و إنما لتلبية احتياجات المراقب لإبداء رأيه على القوائم المالية و بالتالي فإن إجراءات المراجعة قد لا تفي بكل تلك الاحتياجات.

## توقيت الاتصال

**١٣- على المراقب أن يبلغ عن الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة بصفة دورية** بما يسمح للمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة في التوقيت المناسب.

١٤- حتى يتم الاتصال و تبليغ الموضوعات في وقت مناسب فعلى المراقب أن يناقش مع المسئولين عن الحوكمة أساس و توقيت الاتصال ، وفي بعض الحالات يكون اتصال المراقب في وقت مبكر عما هو متفق عليه ويرجع ذلك إلى طبيعة الموضوع محل المناقشة .

## وسائل الاتصال

١٥- قد يكون اتصال المراقب مع المسئولين عن الحوكمة شفهياً أو كتابياً.

و يتأثر قرار المراقب في تحديد وسيلة الاتصال بأكثر من عامل مثل :

- حجم و هيكل التشغيل والهيكل القانوني و إجراءات الاتصال في المنشأة محل المراجعة.
- طبيعة وحساسية ومدى أهمية الموضوع محل المراجعة المطلوب إبلاغه و مناقشته .
- الترتيبات التي تمت فيما يخص دورية الاجتماعات أو إعداد التقارير عن نتائج عملية المراجعة ذات الصلة بالحوكمة.
- مقدار الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراقب مع المسئولين عن الحوكمة .

١٦- عند قيام المراقب بالإبلاغ عن بعض نتائج المراجعة ذات الصلة بالحوكمة بصورة شفهية ، عليه توثيق ذلك في أوراق العمل كما يجب توثيق أي ردود تتم بخصوص هذا الموضوع. ومن الممكن أن يكون هذا التوثيق في شكل نسخ من محاضر الاجتماعات والمناقشات التي تمت بين المراقب وبين المسئول عن الحوكمة. وفي حالات معينة وطبقاً لطبيعة و حساسية و أهمية الموضوع محل المراجعة يكون من الأفضل للمراقب أن يقوم بالتعزيز كتابة لأي إتفاق شفهي يتم مع المسئولين عن الحوكمة بخصوص موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة.

١٧- عادة ما يقوم المراقب مبدئياً بمناقشة موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة مع الإدارة ، فيما عدا تلك الموضوعات التي تثير تساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة . هذه المناقشة المبدئية مع الإدارة هامة جداً لتوضيح بعض الحقائق و الاتجاهات و إعطاء الإدارة فرصة لتوضيح و إضافة أية معلومات أخرى. وإذا وافقت الإدارة على إبلاغ نتائج المراجعة إلى المسئولين عن الحوكمة فإن المراقب لا يحتاج لإعادة الإبلاغ مرة أخرى طالما أنه قد أطمأن إلى أن الإبلاغ قد تم بصورة فعالة و مناسبة.

## موضوعات أخرى

١٨- إذا رأي المراقب ضرورة تعديل تقريره "طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات " فإن إبلاغ المراقب للمسئولين عن الحوكمة لا يعد بديلاً لهذا التعديل.

١٩- على المراقب دراسة ما إذا كان هناك تأثير لما سبق إبلاغه من موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة فى الأعوام السابقة على القوائم المالية للعام الحالي.وعليه أيضاً النظر فيما إذا كان الموضوع مستمراً في كونه هاماً وذو صلة بالحوكمة وما إذا كان يجب إبلاغه مرة أخرى لمسئولي الحوكمة .

## السرية

٢٠- على مراقب الحسابات الرجوع إلى المتطلبات المهنية و القوانين التي قد تفرض عليه التزام السرية وذلك قبل إبلاغ نتائج المراجعة إلى المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة.
وفي ظروف معينة يكون التداخل المتوقع بين أخلاقيات المراقب المهنية و الالتزامات القانونية المتعلقة بالسرية و إعداد التقارير معقد جداً وفى هذه الحالات على المراقب الاستعانة بمستشار قانوني.

## القوانين واللوائح

٢١- قد تفرض القوانين أو الجهات الرقابية متطلبات بشأن ضرورة قيام المراقب بالإبلاغ عن الأمور ذات الصلة بالحوكمة. و لا يتناول المعيار هذه المتطلبات حيث أنها تختلف من ناحية محتوياتها ومضمونها و شكلها وتوقيت الاتصالات بشأنها مع مسئولي الحوكمة.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠)
# تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠)

# تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠)
# تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية



**المقدمة**

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالتخطيط لمراجعة القوائم المالية، وينظم هذا المعيار عملية التخطيط لحالات المراجعة المتكررة ، أما في حالة المراجعة الأولى للمنشأة فقد تم إضافة أمورا قد يحتاج المراقب إلى وضعها في اعتباره في الفقرات "٢٨" ، "٢٩" .

**٢- ينبغي علي مراقب الحسابات أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة.**

٣- يتطلب التخطيط لعملية المراجعة وضع إستراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة مراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيا. و يشترك فى التخطيط كل من الشريك المسئول وغيره من الأعضاء الأساسيين في فريق العمل للاستفادة من خبرتهم وأفكارهم ولتعزيز فعالية وكفاءة عملية التخطيط.

٤- إن التخطيط الجيد لعملية المراجعة يساعد على التأكد من أن موضوعات المراجعة الهامة قد نالت العناية المناسبة وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وحلها في الوقت المناسب، وذلك حتى يتم أداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة. كما يساعد التخطيط الجيد أيضا على إسناد الأعمال المناسبة لأعضاء فريق العمل كما يسهل التوجيه والإشراف عليهم وفحص عملهم، ويساعد على تنسيق العمل الذي تم أداؤه بواسطة مراقبي حسابات وحدات الشركة والخبراء حال وجودهم. وتتنوع طبيعة ومدى التخطيط للنشاط طبقا لحجم وتعقيد المنشأة وخبرة المراقب السابقة مع المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية المراجعة.

٥- لا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة عن المراجعة ولكن علي العكس هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد مدة وجيزة من اكتمال المراجعة السابقة أو تتصل بها وتستمر حتى اكتمال عملية المراجعة الحالية. ومع ذلك فعلى المراقب عند التخطيط لعملية مراجعة تحديد توقيت للإنتهاء من بعض أنشطة التخطيط وإجراءات المراجعة قبل البدء في إجراءات مراجعة

أخرى ، فعلي سبيل المثال يقوم المراقب بالتخطيط للنقاش فيما بين أعضاء فريق العمل والقيام بالإجراءات التحليلية التي يجب تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم الخطر و الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة ومدى إلتزام المنشاة بهذا الإطار، وتحديد الأهمية النسبية ، والحاجة إلى إشتراك الخبراء ، وأداء إجراءات أخرى لتقييم الخطر قبل تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وأداء إجراءات مراجعة إضافية علي مستوي التأكيد لفئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات التي تتعامل مع تلك المخاطر.

## الأنشطة المبدئية للمهمة

**٦- ينبغي علي المراقب أداء الأنشطة التالية في بداية مهمة المراجعة الحالية:**

- **أداء إجراءات تتعلق باستمرار العلاقة مع العميل ومهمة المراجعة المحددة** (لمزيد من الإرشادات راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) " مراقبة الجودة علي عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية ")
- **تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، بما فيها الاستقلالية** (لمزيد من الإرشادات راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠))
- **الحصول على فهم لشروط المهمة** (لمزيد من الإرشادات راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) " شروط التكليف بعمليات المراجعة ")٠

يتعين على المراقب أثناء إستمرارية علاقته مع العميل تقييم المتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية ـ طوال أداء عملية المراجعة ـ بسبب حدوث التغير في الظروف والمواقف، ويقوم بهذا الأجراء قبل أداء الأنشطة الهامة الأخرى لعملية المراجعة الحالية ومن اجل استمرار مهام المراجعة غالباً ما تتم مثل هذه الإجراءات الأولية بعد اكتمال المراجعة السابقة بفترة وجيزة أو تتصل بها .

٧- إن الغرض من أداء الأنشطة المبدئية للمهمة هذه هو ضمان أن يكون المراقب قد درس أية أحداث أو ظروف يمكنها أن تؤثر بصورة عكسية علي قدرة المراقب على التخطيط وأداء عملية المراجعة لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيا . ويساعد أداء الأنشطة المبدئية للمهمة هذه علي ضمان أن المراقب يخطط لعملية مراجعة التي من أجلها :

- يحافظ المراقب علي الاستقلالية اللازمة والقدرة على أداء المهمة .
- التأكد من عدم وجود أمور تتعلق بنزاهة الإدارة يمكنها أن تؤثر علي استعداد المراقب للاستمرار في المهمة .
- عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بالنسبة لشروط المهمة.

## أنشطة التخطيط

### الإستراتيجية العامة للمراجعة

**٨- ينبغي علي المراقب وضع إستراتيجية عامة للمراجعة من أجل عملية المراجعة.**

٩- تحدد الإستراتيجية العامة للمراجعة نطاق وتوقيت وتوجيه عملية المراجعة و تساعد في إعداد خطة المراجعة الأكثر تفصيلا. و يتطلب وضع إستراتيجية مراجعة عامة ما يلي:

(أ) تحديد خصائص المهمة التي تحدد نطاقها مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ومتطلبات التقارير الخاصة بالنشاط وأماكن وحدات المنشأة .

(ب) التعرف علي أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة وذلك لتخطيط توقيت عملية المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل آخر موعد لإعداد التقارير سواء منها الدورية أو النهائية والتواريخ الهامة للاتصالات المتوقعة مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة .

(ج) دراسة العوامل الهامة التي ستكون محور إرتكاز لجهود فريق العمل مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية ، و تحديد مبدئي للمناطق التي يمكن أن تزيد بها مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتحديد مبدئي للمكونات الهامة وأرصدة الحسابات ، وتقييم ما إذا كان يمكن للمراقب أن يخطط للحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بفعالية نظام الرقابة الداخلية ، وتحديد أهم أحدث أنشطة للمنشأة ، والتقارير المالية ، و أية تطورات أخرى ذات صلة .

ويقوم المراقب أيضا بدراسة نتائج الأنشطة المبدئية للمهمة عند وضع إستراتيجية عامة للمراجعة ( راجع الفقرات "٦" ، "٧" ) ، و الخبرة المكتسبة من مهام أخرى يكون قد تم أداؤها لصالح المنشأة.

ويعدد ملحق هذا المعيار الأمثلة علي الأمور التي يمكن أن يدرسها المراقب عند وضعه للإستراتيجية العامة للمراجعة لعملية مراجعة ما .

١٠- تساعد عملية وضع إستراتيجية عامة للمراجعة المراقب علي أن يتحقق من طبيعة وتوقيت ومدي الموارد اللازمة لأداء المهمة . وكاستجابة للأمور التي تم تحديدها في الفقرة "٩" ورهنا باكتمال الإجراءات التي يقوم بها المراقب لتقييم الخطر، تحدد إستراتيجية عامة للمراجعة بوضوح ما يلي :

( أ ) الإمكانيات التي يجب استخدامها في بعض مناطق المراجعة مثل استخدام أعضاء فريق عمل لديهم الخبرة المناسبة للمناطق ذات الخطر المرتفع أو إشراك خبراء في الأمور المعقدة.

( ب ) الأعداد التي ستخصص لكل منطقة مراجعة محددة ، مثل عدد أعضاء الفريق المكلفين بملاحظة جرد المخزون في المواقع الهامة ، (ومدي فحص عمل المراقبين الآخرين في حالة مراجعة المجموعة) أو موازنة وقت المراجعة بالساعات لتخصيصها للمناطق مرتفعة الأخطار.

(ج ) متى يتم استخدام هذه الإمكانيات سواء في مرحلة المراجعة الدورية أو في تواريخ إجراءات القطع.

( د ) كيفية إدارة وتوجيه والإشراف علي هذه الإمكانيات من حيث تحديد التواريخ المتوقعة لعقد اجتماع بداية المراجعة و اجتماع الانتهاء منها ، و التواريخ المتوقعة لقيام الشريك المسئول والمدير بإجراءات الفحص ( بموقع المراجعة أو خارج موقع المراجعة ) وما إذا كان سيتم استكمال مراجعة مراقبة الجودة لعملية المراجعة قبل إصدار التقرير أم لا .

١١- متى تم وضع الإستراتيجية العامة للمراجعة يكون المراقب قادرا علي البدء في وضع خطة مراجعة أكثر تفصيلا للتعامل مع الأمور المختلفة التي تم تحديدها في إستراتيجية عامة للمراجعة ، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار الحاجة لتحقيق أهداف المراجعة من خلال الاستخدام الفعال لإمكانيات المراقب. وعلي الرغم من أن المراقب عادة ما يضع استراتيجية عامة للمراجعة قبل وضع خطة المراجعة التفصيلية، إلا أن أنشطة التخطيط ليست بالضرورة عمليات منفصلة أو متتالية ولكنها ترتبط ارتباطا وثيقا ببعضها البعض حيث أن التغيير في أحداهما يمكن أن يسفر عن تغيرات تبعية في الأخرى. وتوفر الفقرات "١٤" ، "١٥" مزيداً من الإرشادات تتعلق بوضع خطة المراجعة.

١٢- في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة يمكن أن تتم عملية المراجعة بأكملها بواسطة فريق مراجعة صغير للغاية.وترتبط العديد من عمليات المراجعة في المنشآت الصغيرة بالشريك المسئول عن المراجعة ( الذي يمكن ان يكون ممارس فرد ) يعمل مع أحد أعضاء فريق العمل ( أو بدون أى فريق العمل ). و مع وجود فريق عمل أصغر يتم التنسيق والاتصال فيما بينهم بصورة أسهل. فلا يجب أن يكون وضع استراتيجية عامة للمراجعة بالنسبة لمراجعة منشأة صغيرة معقدا أو يحتاج لوقت طويل وعادة ما يتنوع طبقا لحجم المنشأة ومدي تشابك عملية المراجعة،

فعلي سبيل المثال يمكن أن يكون الأساس لتخطيط عملية المراجعة الحالية عبارة عن مذكرة مختصرة أعدت عند استكمال عملية مراجعة سابقة، استنادا علي فحص أوراق العمل وتلقي الضوء علي أمور تم تحديدها في عملية المراجعة التي تم استكمالها وتحديثها وتغييرها في الفترة الحالية استنادا على المناقشات مع المدير المالك.

## خطة المراجعة

**١٣- ينبغي علي مراقب الحسابات وضع خطة مراجعة لعملية المراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول.**

١٤- تكون خطة المراجعة أكثر تفصيلا من الإستراتيجية العامة للمراجعة وتشمل طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة المفترض أن يقوم أعضاء فريق العمل بأدائها وذلك للحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول. و يستعمل أيضا توثيق خطة المراجعة كسجل للتخطيط والأداء الجيد لإجراءات المراجعة التي يمكن فحصها و اعتمادها عليها قبل أداء إجراءات مراجعة أخري.



١٥- تشمل خطة المراجعة ما يلي :

- وصف لطبيعة وتوقيت ومدي إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها والتي تكفي لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر كما تم تحديده بموجب معيار المراجعة رقم ( ٣١٥ ) " تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام " .
- وصف لطبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة الإضافية التي تم التخطيط لها علي مستوي التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات الهامة والمؤثرة كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة رقم ( ٣٣٠) " إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها " ويعكس التخطيط لإجراءات مراجعة إضافية قرار المراقب المتعلق بما إذا كان يجب اختبار كفاءة تشغيل الضوابط وطبيعة وتوقيت إجراءات التحقق المخطط لها ام لا .
- إجراءات المراجعة الأخرى الإضافية مثل تلك المطلوب تنفيذها لعملية المراجعة وذلك للالتزام بمعايير المراجعة المصرية ( علي سبيل المثال : السعي للحصول علي اتصال مباشر مع محامي المنشاة ) .

ويتم التخطيط لإجراءات المراجعة تلك أثناء سير عملية المراجعة وذلك مع تقدم تنفيذ خطة

المراجعة.فعلي سبيل المثال عادة ما يحدث التخطيط الخاص بإجراءات المراقب لتقييم الخطر في وقت مبكر من عملية المراجعة ومع ذلك يعتمد تخطيط طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة الإضافية علي نتيجة إجراءات تقييم الخطر تلك. وبالإضافة إلي ذلك يمكن أن يبدأ المراقب بتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات قبل استكمال خطة المراجعة الأكثر تفصيلا بالنسبة لكل ما يتبقى من إجراءات المراجعة الإضافية.

### التغييرات في قرارات التخطيط أثناء سير عملية المراجعة

**١٦- ينبغي تحديث الإستراتيجية العامة للمراجعة و خطة المراجعة وتغييرهما كلما لزم الأمر أثناء سير عملية المراجعة .**

١٧- يعتبر التخطيط لعملية مراجعة عملية مستمرة ومتكررة تحدث أثناء عملية المراجعة. وكنتيجة للأحداث غير المتوقعة والتغييرات في الظروف أو أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة ، قد يحتاج المراقب إلي تعديل الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة وبالتالي ما يترتب عليهما من توقيت ومدي إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها . وقد يكتشف المراقب معلومات تختلف بشكل جوهري عن تلك المعلومات التي كانت متاحة عندما قام المراقب بالتخطيط لإجراءات المراجعة . فعلي سبيل المثال ، يمكن أن يحصل المراقب علي أدلة مراجعة من خلال أداء إجراءات التحقق التي تناقض أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من اختبار فاعلية تشغيل الضوابط ، وفي مثل هذه الظروف يقوم المراقب بإعادة تقييم إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها استنادا إلى الاعتبارات التي تمت مراجعتها و الخاصة بالمخاطر التي تم تقييمها علي مستوي التأكيد لكل أو لبعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات.

### التوجيه والإشراف والفحص

**١٨- ينبغي علي المراقب التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل وفحص عملهم.**

١٩- تتنوع طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل وفحص أعمالهم اعتمادا علي عوامل كثيرة تشمل حجم وتعقيد المنشأة و مجال عملية المراجعة ومخاطر التحريف الهام والمؤثر وقدرات وكفاءة العاملين الذين يقومون بأداء عملية المراجعة . ويحتوي معيار المراجعة المصري (٢٢٠ ) علي إرشادات مفصلة تتعلق بالتوجيه والإشراف وفحص أعمال المراجعة المنفذة.

٢٠- يخطط مراقب الحسابات طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل استنادا إلى مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها. ومع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه في منطقة خطر المراجعة عادة ما يزيد المراقب من مدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل ويقوم بأداء فحص أكثر تفصيلا علي عملهم .وبالمثل يقوم المراقب بتخطيط طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل على أساس قدرات وكفاءات كل من أعضاء الفريق الذين يقومون بأداء عمل المراجعة.

٢١- في أعمال المراجعة للمنشآت الصغيرة قد يقوم الشريك المسئول عن المراجعة ( الذي قد يكون ممارسا فرداً ) بأداء عملية المراجعة بأكملها. وفي مثل هذه الحالات لا تثار مسألة التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق المهام ولا فحص أعمالهم لأن الشريك المسئول القائم بعملية المراجعة يكون علي دراية بجميع جوانب العمل ، ومع ذلك فإن الشريك المسئول القائم بعملية المراجعة ( أو الممارس الفرد ) يحتاج إلي التأكد من أن عملية المراجعة قد تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية. ويمكن أن يمثل تكوين رأي موضوعي بشأن ملاءمة الأحكام الشخصية التي اتخذت أثناء سير عملية المراجعة مشاكل عملية وذلك عندما يقوم نفس الشخص أيضا بأداء عملية المراجعة بأكملها. وعندما يتعلق الأمر بأمور معقدة أو غير عادية بصورة خاصة وتكون عملية المراجعة تمت بواسطة ممارس واحد ، يكون من الأفضل الترتيب لاستشارة مراقبين آخرين لديهم الخبرة المناسبة أو استشارة المنظمة المهنية التى يتبعها المراقب.



## التوثيق

**٢٢- ينبغي علي المراقب توثيق الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة وكذلك أية تغييرات جوهرية تتم عليها أثناء عملية المراجعة .**

٢٣- يسجل توثيق الإستراتيجية العامة للمراجعة القرارات الرئيسية اللازمة لتخطيط عملية المراجعة بصورة جيدة ولتوصيل أمورا هامة إلي فريق العمل. فعلي سبيل المثال ، يمكن أن يلخص المراقب الإستراتيجية العامة للمراجعة في شكل مذكرة تحتوي علي القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام وتوقيت وأداء عملية المراجعة .

٢٤- يكون توثيق المراقب لخطة المراجعة كافيا لإظهار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات تقييم الخطر الذي تم التخطيط لها وإجراءات المراجعة الإضافية علي مستوي التأكيد لكل فئة هامة

من فئات المعاملات وأرصد الحسابات والافصاحات لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. ويمكن أن يستخدم المراقب برامج مراجعة نمطية أو قائمة استكمال المراجعة ، ومع ذلك عندما يتم استخدام مثل تلك البرامج النمطية أو القوائم فإن المراقب يقوم باستخدامها بالطريقة الملائمة التي تعكس الظروف المحددة لعملية المراجعة.

٢٥- يتضمن توثيق المراقب لأية تغييرات جوهرية في الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التفصيلية الأصلية أسباب التغييرات الجوهرية واستجابة المراقب للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات المراجعة التي تسببت في هذه التغييرات. فعلي سبيل المثال، يمكن أن يغير المراقب الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة تغييرا جوهريا نتيجة للتغيير الهام فى الأعمال أو نتيجة لتحديد تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية. و يوضح تسجيل التغييرات الجوهرية في الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة والتغييرات الناتجة علي طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها الإستراتيجية العامة وخطة المراجعة التي تم تبنيها لعملية المراجعة في النهاية والتى توضح الاستجابة الملائمة للتغييرات الجوهرية التي تحدث أثناء عملية المراجعة.

٢٦- ويعتمد شكل ومدي التوثيق علي أمور عديدة مثل حجم وتعقيد المنشأة والأهمية النسبية ومدي التوثيق وظروف عملية المراجعة المحددة.

## الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة و مع الإدارة

٢٧- يمكن أن يناقش المراقب محتويات التخطيط مع المسئولين عن الحوكمة ومع إدارة المنشاة. ويمكن أن تكون تلك المناقشات جزء من الاتصالات العامة المطلوب عملها مع المسئولين عن حوكمة المنشاة أو التي تتم لتحسين كفاءة وفاعلية عملية المراجعة . وعادة ما تشمل المناقشات مع المسئولين عن الحوكمة الإستراتيجية العامة للمراجعة وتوقيت المراجعة بما فى ذلك أية قيود عليها أو أية متطلبات إضافية ، و تتم المناقشات مع الإدارة لتسهيل قيادة وإدارة مهمة المراجعة (مثل تنسيق بعض إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها مع عمل العاملين بالمنشاة ) وعلي الرغم من أن هذه المناقشات غالبا ما تحدث ، إلا أن الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة تظل مسئولية المراقب. وعندما تحدث مناقشات عن أمور موجودة في الإستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة فينبغي توخى الحذر حتى لا تكون فاعلية المراجعة عرضة للخطر ، مثل أن يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت مناقشة طبيعة و توقيت إجراءات المراجعة التفصيلية مع الإدارة تعرض فعالية المراجعة للخطر عن طريق إمكانية تنبوء الإدارة بإجراءات المراجعة.

## اعتبارات إضافية لعملية مراجعة منشأة لأول مرة

**٢٨- ينبغي علي مراقب الحسابات القيام بالأنشطة التالية قبل البدء في عملية مراجعة تتم لأول مرة:**

(أ) **القيام بإجراءات تتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهام المراجعة المحددة** (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) لمزيد من الإرشادات) .

(ب) **الإتصال مع المراقب السابق في حالة حدوث تغيير فى مراقبي الحسابات ، وذلك طبقا لمتطلبات الآداب و السلوك المهنى.**

٢٩- يعتبر الغرض والهدف من التخطيط لعملية المراجعة واحدا سواء أكانت المراجعة مراجعة لأول مرة أو مهمة متكررة .ومع ذلك ، بالنسبة لعملية المراجعة لأول مرة يمكن أن يحتاج المراقب لان يتوسع في أنشطة التخطيط لأنه عادة لا يملك الخبرة السابقة مع المنشأة التي تكون محل دراسة عند التخطيط لعمليات المراجعة . وبالنسبة لعملية المراجعة لأول مرة ، فهناك أمورا إضافية يمكن أن يضعها المراقب في اعتباره عند وضعه للإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة وتشمل ما يلي:

- يجب عمل ترتيبات مع المراقب السابق ، علي سبيل المثال ، فحص أوراق عمله.
- أية موضوعات هامة ( مثل تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة و معايير اعداد التقارير ) تمت مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق باختيار المراقبين لأول مرة وإبلاغ هذه الأمور للمسئولين عن الحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور علي الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة .
- إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها للحصول علي أدلة مراجعة ملائمة وكافية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة ( راجع الفقرة "٢" من معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠) " التكليف بالمراجعة لأول مرة - ارصدة أول المدة " ) .
- تكليف فريق عمل من العاملين بالمؤسسة من ذوي القدرات والكفاءات المناسبة لمواجهة المخاطر الجوهرية المتوقعة .
- الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة في المؤسسة بالنسبة لعمليات المراجعة لأول مرة ( علي سبيل المثال يمكن أن يتطلب نظام رقابة الجودة في المؤسسة إشراك شريك آخر أو شخص أقدم فى المنصب لفحص الإستراتيجية العامة للمراجعة قبل البدء في إجراءات مراجعة جوهرية أو فحص التقارير قبل إصدارها).

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق
# أمثلة علي الأمور التى يمكن أن يدرسها المراقب عند وضعه الإستراتيجية العامة لعملية مراجعة

يقدم هذا الملحق أمثلة علي أمور يمكن أن يدرسها المراقب عند وضعه الإستراتيجية العامة للمراجعة. وسيؤثر العديد من هذه الأمثلة أيضا علي خطة المراجعة التفصيلية التي يضعها المراقب. وتغطي الأمثلة المعطاة العديد من الأمور التي تنطبق علي العديد من مهام المراجعة، إلا أنه يمكن أن يتطلب معيار مراجعة آخر أداء بعض الأمور المشار إليها أدناه ، فليست كل الأمور ذات صلة بكل عملية مراجعة ولا أن هذه القائمة تعتبر شاملة. بالإضافة إلي ذلك يمكن أن يدرس المراقب هذه الأمور بترتيب يختلف عن ذلك الترتيب الموضح أدناه .



## نطاق عملية المراجعة

يمكن أن يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره الأمور التالية عند تحديد نطاق عملية المراجعة:

- إطار إعداد التقارير المالية التي أعدت من أجله المعلومات المالية التي يجب مراجعتها، ويتضمن ذلك الحاجة إلي أية تسويات مع إطار محاسبي آخر.
- متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالنشاط مثل التقارير المطلوبة من الجهات الرقابية المعنية.
- التغطية المتوقعة للمراجعة ، ويشمل ذلك عدد وأماكن وحدات الشركة التي ينبغي أن تدخل فى القوائم المالية.
- طبيعة علاقة الرقابة بين الشركة الأم وفروعها والتي تحدد كيفية تجميع حسابات المجموعة.
- المدى الذي تتم فيه مراجعة وحدات الشركة بواسطة مراقبين آخرين.
- طبيعة قطاع النشاط الذي ينبغي مراجعته ويتضمن ذلك الحاجة للمعرفة المتخصصة .
- عملة التسجيل المستخدمة بما فى ذلك أية حاجة لترجمة العملات للمعلومات المالية محل المراجعة.
- الحاجة إلى مراجعة القوائم المالية المستقلة مراجعة قانونية، بالإضافة إلى عملية مراجعة القوائم المالية المجمعة .
- مدى كفاءة عمل المراجعين الداخليين ومدى الاعتماد المتوقع من المراقب عليهم.

- إستخدام المنشأة للمنظمات الخدمية و كيفية حصول المراقب على أدلة تتعلق بتصميم أو تنفيذ أنظمة الرقابة التي يتم تطبيقها.
- الاستخدام المتوقع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في مراجعات سابقة، على سبيل المثال، أدلة المراجعة المتعلقة بإجراءات تقييم الخطر و اختبارات فاعلية الضوابط.
- تأثير تكنولوجيا المعلومات على إجراءات المراجعة و تشمل توافر المعلومات والاستخدام المتوقع لأساليب المراجعة بالكمبيوتر.
- التنسيق بين التغطية المتوقعة و توقيت أعمال المراجعة مع أى فحص محدود للمعلومات المالية و تأثير المعلومات التى تم الحصول عليها أثناء مثل ذلك الفحص على عملية المراجعة.
- مناقشة الأمور التي يمكن أن تؤثر على المراجعة مع العاملين بالمنشأة.
- تواجد موظفي العميل و توفر البيانات.



## أهداف إعداد التقارير و توقيت عملية المراجعة و الاتصالات المطلوبة

يمكن أن يقوم المراقب بدراسة الأمور التالية عند التحقق من أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة وتوقيت عملية المراجعة و طبيعة الاتصالات المطلوبة:

- توقيتات التقارير الخاصة بالمنشأة مثل تلك الموجودة فى المراحل الدورية والمراحل الأخيرة.
- تنظيم الاجتماعات مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة بخصوص أنواع و توقيتات التقارير المتوقعة و الواجب إصدارها و الاتصالات الأخرى الشفهية و الكتابية ، و تتضمن تقرير مراقب الحسابات و خطابات الإدارة و الاتصالات مع المسئولون عن الحوكمة.
- المناقشة مع الإدارة بخصوص الاتصالات المتوقعة بشان أعمال المراجعة أثناء المهمة والتقارير المتوقعة الناتجة عن إجراءات المراجعة.
- الاتصال مع مراقبى وحدات المنشأة بخصوص أنواع و توقيتات التقارير المتوقعة الواجب إصدارها و الاتصالات الأخرى التى تتعلق بمراجعة وحدات المنشأة.
- طبيعة و توقيت الاتصالات المتوقعة بين أعضاء فريق العمل و يشمل طبيعة و توقيت اجتماعات الفريق و توقيت فحص العمل الذي تم اداؤة.
- ما إذا كانت هناك أية اتصالات متوقعة أخرى مع الغير و يتضمن ذلك أية مسئولية عن إعداد تقارير قانونية أو تعاقدية ناتجة عن المراجعة.

## توجيه عملية المراجعة

يقوم المراقب بدراسة الأمور التالية عند تخطيطه لأسلوب توجيه عملية المراجعة:

- فيما يتعلق بالأهمية النسبية
  - تحديد الأهمية النسبية لأغراض التخطيط
  - تحديد و تبليغ الأهمية النسبية لمراقبي حسابات وحدات المنشأة.
  - إعادة دراسة الأهمية النسبية أثناء سير عملية المراجعة.
  - تحديد المكونات الهامة وأرصدة الحسابات.
- مناطق المراجعة التي يزيد فيها خطر التحريف الهام و المؤثر.
- تأثير خطر التحريف الهام و المؤثر الذي تم تقييمه على مستوى القوائم المالية ككل على التوجيه و الإشراف و الفحص.
- إختيار فريق العمل (ويتضمن ذلك، إذا لزم الأمر، فاحص ما قبل الإصدار) و تكليف فريق العمل بأعمال المراجعة و يتضمن ذلك تكليف أعضاء الفريق ذوى الخبرة المناسبة في مناطق المراجعة التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- موازنة عملية المراجعة مع ضرورة مراعاة تخصيص الوقت المناسب لمناطق المراجعة التي يمكن أن ترتفع بها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- الطريقة التي يؤكد بها المراقب، لأعضاء فريق العمل، على الحاجة للحفاظ على عقل يقظ و على ممارسة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة و تقييمها.
- نتائج المراجعات السابقة التي تضمنت تقييم فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية، و طبيعة جوانب الضعف التي تم تحديدها و الإجراء المتخذ لمواجهتها.
- أدلة التزام الإدارة بتصميم و تشغيل نظام رقابة داخلية سليم و أدلة التوثيق الملائمة لمثل هذا النظام.
- حجم المعاملات والتي عن طريقها يمكن أن يحدد مراقب الحسابات ما إذا كان اعتماده على نظام الرقابة الداخلية سيكون أكثر فاعلية أم لا.
- أهمية تواجد الرقابة الداخلية في جميع أنحاء المنشاة من اجل التوصل إلى تشغيل ناجح للنشاط.

- التطورات الهامة في النشاط التي تؤثر على المنشاة بما فى ذلك التغييرات في نظام تكنولوجيا المعلومات و عمليات النشاط و التغييرات في الإدارة العليا و الاستحواذات و الاندماجات والانقسامات.
- تطورات النشاط الهامة مثل التغييرات في لوائح النشاط و المتطلبات الجديدة لإعداد التقارير.
- التغييرات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية مثل معايير المحاسبة.
- أية تطورات أخرى هامة ذات صلة مثل التغييرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة.

# معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)
# تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام

# معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)

# تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)
# تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالتوصل إلي تفهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ، وإلي تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية. وتتم مناقشة اهمية تقييم المراقب للخطر كأساس لإجراءات مراجعة إضافية في تفسير خطر المراجعة الوارد في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) " الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها " .

**٢- ينبغي علي المراقب تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية ، سواء كان ذلك راجع إلي أعمال الغش والتدليس أم إلى الخطأ ، وان يكون هذا التفهم كافيا إلي المدى الذي يستطيع معه المراقب القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية.** ويتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) "أدلة المراجعة" من المراقب أن يستخدم التأكيدات بتفاصيل كافية لتشكيل أساس لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية. ويتطلب هذا المعيار من المراقب أن يقوم بتقييم الخطر علي مستوي القوائم المالية و على مستوي التأكيدات بناء علي التفهم المناسب للمنشاة ولبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها ، ويناقش معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) " إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها " ، مسئولية المراقب في تحديد ردود الأفعال العامة وفي تصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية تكون قادرة علي التعامل مع تقييم الخطر . وينبغي تطبيق الإرشادات الخاصة بهذا المعيار مقترنة بالمتطلبات والإرشادات الموجودة في معايير المراجعة المصرية الأخرى، وعلي الأخص تلك الإرشادات التي تتعلق بمسئولية المراقب في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس والتي يتم مناقشتها في معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) " مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية " .

٣- توضح النقاط التالية النظرة العامة لمتطلبات هذا المعيار :

- *إجراءات تقييم الخطر ومصادر المعلومات عن المنشاة وعن بيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها* . ويفسر هذا القسم إجراءات المراجعة المطلوب اداؤها من المراقب حتى

يتوصل لتفهم المنشاة وبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها (إجراءات تقييم الخطر) . كما أنه يتطلب أيضاً المناقشة بين فريق العمل عن قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريف الهام والمؤثر .

- *تفهم المنشأة وبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها* . ويتطلب هذا القسم من المراقب أن يتفهم جوانب محددة عن المنشأة و بيئتها ، وعناصر نظام الرقابة الداخلية فيها، وذلك من أجل تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر .
- *تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر* . يتطلب هذا القسم من المراقب أن يقوم بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي القوائم المالية وعلي مستوي التأكيد . ويجب عليه:
  - تحديد المخاطر وذلك بدراسة المنشأة وبيئتها بما في ذلك عناصر الرقابة المرتبطة بها ، وبأن يدرس فئات المعاملات ، وأرصدة الحسابات ، والإفصاحات في القوائم المالية .
  - أن يقوم بربط المخاطر التي تم تحديدها بما يمكن أن يحدث من خطأ علي مستوي التأكيد .
  - أن يضع في اعتباره أيضا أهمية واحتمالية المخاطر .
  - كما أن هذا القسم يتطلب من المراقب أن يحدد ما إذا كان أي من المخاطر التي تم تقييمها مخاطر جوهرية. وتتطلب اعتبارات مراجعة خاصة أو مخاطر لا تكفي إجراءات التحقق وحدها لإعطاء أدله مراجعة مناسبة وكافية لها ويكون مطلوبا من المراقب عندئذ تقييم عناصر الرقابة المصممة بالمنشاة على مثل هذه المخاطر وتحديد ما اذا كان قد تم تنفيذها.
- *الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة ومع الإدارة*. يتعامل هذا القسم مع الأمور المرتبطة بأعمال الرقابة الداخلية التي يقوم المراقب بتوصيلها إلي المسئولين عن الحوكمة و الإدارة.
- *التوثيق* . يضع هذا القسم متطلبات التوثيق ذات الصلة .

٤- يعتبر التوصل إلي تفهم للمنشأة وبيئتها أمر أساسي لأداء عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية .و بصفة خاصة يضع هذا التفهم إطارا مرجعيا يقوم من خلاله المراقب بالتخطيط لعملية المراجعة ويمارس الحكم المهني فيما يخص تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية والتعامل مع هذه المخاطر طوال عملية المراجعة ، علي سبيل المثال عند :

- تحديد الأهمية النسبية ، وتقييم ما إذا كان الحكم الشخصى فى تحديد الأهمية النسبية مازال مناسبا مع تقدم عملية المراجعة .
- دراسة مدى ملاءمة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، ومدي كفاية الافصاحات في القوائم المالية .
- تحديد المجالات التي تكون فيها اعتبارات المراجعة الخاصة ضرورية ومثال ذلك، معاملات الأطراف ذوى العلاقة ومدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية، أو دراسة الغرض الاقتصادى من المعاملات .
- تطوير التوقعات لكي يتم استخدامها عند أداء الإجراءات التحليلية .
- تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيا .
- تقييم مدي كفاية وملاءمة أدله المراجعة التي تم الحصول عليها مثل ملاءمة الافتراضات والإقرارات الشفهية والتحريرية من الإدارة.



٥- يستخدم المراقب الحكم المهني لتحديد درجة التفهم المطلوبة للمنشأة ولبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها. وتتمثل الاعتبارات الأساسية للمراقب فيما إذا كان التفهم الذي تم الحصول عليه كافيا لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية ولتصميم وأداء إجراءات مراجعة أخرى. ويكون مدي عمق التفهم الكلي المطلوب من المراقب في القيام بأعمال المراجعة أقل من درجة تفهم الإدارة في إدارتها للمنشأة .

## إجراءات تقييم الخطر ومصادر المعلومات عن المنشأة وبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها

٦- يعتبر الوصول إلي تفهم للمنشأة وبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ، عملية متصلة، وديناميكية لتجميع وتحديث وتحليل المعلومات أثناء عملية المراجعة. وكما تم وصفة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)، ويشار إلي إجراءات المراجعة للوصول إلي تفهم للمنشاة وبيئتها علي أنها " إجراءات تقييم الخطر " ذلك لأن بعض المعلومات التي يتم الحصول عليها بأداء مثل هذه الإجراءات يمكن أن يستخدمها المراقب كأدلة مراجعة لدعم تقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة . وبالإضافة لذلك، عند القيام بإجراءات تقييم الخطر، يمكن أن يحصل المراقب علي أدلة مراجعة لفئات المعاملات ، وأرصدة الحسابات، أو الافصاحات ، وما يتعلق بها من تأكيدات، وعن فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، حتي لو لم يتم التخطيط لمثل هذه الإجراءات علي وجه التحديد على أنها إجراءات تحقق أو اختبارات لأنظمة الرقابة. كما يمكن للمراقب أيضا أن يختار القيام بأداء

إجراءات تحقق أو اختبارات لأنظمة الرقابة أثناء القيام بإجراءات تقييم الخطر عندما يجد أن ذلك أكثر فعالية .

## إجراءات تقييم الخطر

**٧- يجب علي مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات تقييم الخطر التالية لكي يتوصل إلي تفهم للمنشاة ولبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها :**

**(أ) الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة .**

**و(ب) القيام بالإجراءات التحليلية .**

**و(ج) القيام بأعمال الملاحظة والتفتيش .**

ليس مطلوبا من مراقب الحسابات القيام بأداء جميع إجراءات تقييم الخطر الواردة فيما سبق لكل جانب من جوانب الفهم الموصوفة في الفقرة رقم "٢٠" . ومع ذلك يتم أداء جميع إجراءات تقييم الخطر بواسطة مراقب الحسابات أثناء محاولة الوصول إلي الفهم المطلوب .

٨- بالإضافة إلي ذلك يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة الأخرى حيث قد تكون المعلومات التي تم الحصول عليها مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر ، فعلى سبيل المثال يمكن للمراقب القيام بإجراء استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو من خبراء التقييم الذين تستخدمهم المنشاة . ويمكن أيضا أن تكون معلومات المراجعة التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية مثل التقارير التي يعدها المحللون أو البنوك أو وكالات التقييم أو الصحف الاقتصادية والتجارية أو الإصدارات التنظيمية أو المالية مفيدة في الحصول علي معلومات عن المنشأة .

٩- علي الرغم من أن أكثر المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات عن طريق الاستفسار تكون من الإدارة ومن المسئولين عن إعداد التقارير المالية و من آخرين داخل المنشأة ، مثل العاملين في الإنتاج وفي أعمال المراجعة الداخلية ، والموظفين الآخرين من ذوي المستويات المختلفة للسلطة، فإن هذه المعلومات يمكن أن تكون مفيدة في إعطائه رؤية مختلفة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر . وعند تحديد الآخرين، داخل المنشأة الذين يمكن توجيه الاستفسارات إليهم و مدي هذه الاستفسارات ، يضع المراقب في حسبانه ماهية المعلومات التي يمكن الحصول عليها و التي قد تساعده في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر، ومثال ذلك :

- يمكن أن تساعد الاستفسارات الموجهة للمسئولين عن الحوكمة مراقب الحسابات في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد القوائم المالية.

- يمكن أن ترتبط الاستفسارات الموجهة للأفراد العاملين في أنشطة المراجعة الداخلية بمدي تصميم وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة وما إن كانت الإدارة قد تعاملت بطريقة كافية مع أي من النتائج التي توصلت إليها هذه الأنشطة .
- يمكن أن تساعد الاستفسارات من الموظفين المشاركين في بدء ، و تشغيل ،أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير العادية مراقب الحسابات في تقييم مدي ملاءمة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية محددة .
- يمكن أن ترتبط الاستفسارات الموجهة إلي المستشار القانوني الداخلي للمنشأة عن مدي الالتزام بالقوانين واللوائح و مدي علمه بأعمال الغش والتدليس أو الاشتباه بها والتي تؤثر علي المنشأة والضمانات والالتزامات الخاصة بما بعد البيع والترتيبات ( مثل المشاريع المشتركة ) مع شركاء النشاط و تفسير شروط العقود .
- يمكن أن ترتبط الاستفسارات الموجهة إلي أفراد التسويق أو المبيعات بالتغيرات في استراتيجيات تسويق المنشأة ، واتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.



١٠- يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية مفيدة في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ، ونسب ، واتجاهات غير عادية والتي قد يستنبط منها دلالات ذات تأثير علي القوائم المالية وأعمال المراجعة. وعند أداء الإجراءات التحليلية لتقييم الخطر ، فإن المراقب يقوم بتطوير توقعاته عن العلاقات المنطقية والتي يعتبر وجودها أمرا متوقعا . وعند مقارنة هذه التوقعات مع المبالغ المسجلة،أو النسب المستخرجة منها فإن ذلك قد يؤدي إلي ظهور علاقات غير عادية أو غير متوقعة ، وعلي المراقب أن يضع في اعتباره هذه النتائج عن تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر . ومع ذلك ، فإنه عندما تستخدم بيانات إجمالية على مستوى عال في هذه الإجراءات التحليلية (وهو عادة ما يتم) تكون نتائج هذه الإجراءات التحليلية مؤشرا أوليا فقط واسع المجال علي وجود تحريف هام ومؤثر . وبالتالي ، يدرس المراقب نتائج مثل هذه الإجراءات التحليلية مع باقي المعلومات التي تم جمعها عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) " الإجراءات التحليلية " ، وذلك من أجل الحصول علي إرشادات إضافية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية .

١١- يمكن أن تفيد الملاحظة والتفتيش في دعم الاستفسارات من الإدارة ومن الآخرين كما أنها توفر معلومات عن المنشأة وعن بيئتها . وعادة ما تشمل إجراءات المراجعة هذه على ما يلي :

- ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة .
- فحص المستندات ( مثل خطط واستراتيجيات النشاط ) ، والسجلات و دليل أعمال الرقابة الداخلية .
- قراءة التقارير المالية التي أعدتها الإدارة ( مثل تقارير الإدارة الربع سنوية والقوائم المالية الدورية ) والمسئولون عن الحوكمة ( مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ) .
- زيارات إلي مواقع المنشأة و مصانعها.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بعملية إعداد التقارير المالية ( الأعمال الروتينية ) .

**١٢- عندما ينوي المراقب استخدام المعلومات عن المنشأة وبيئتها التي حصل عليها في فترات سابقة ، فإنه يتوجب عليه تحديد ما إذا كان قد حدثت أية تغيرات يمكن أن تؤثر علي مصداقية مثل هذه المعلومات بالنسبة لأعمال المراجعة الحالية.** بالنسبة للمهام المستمرة، تساهم الخبرة السابقة للمراقب مع المنشأة في تفهمه لها. ومثال ذلك ، عادة ما تعطي إجراءات المراجعة التي تمت في أعمال المراجعة السابقة أدلة للمراقب عن الهيكل التنظيمي للمنشأة، وأنشطتها وأنظمتها الرقابية، ذلك إلي جانب معلومات عن التحريفات السابقة وما إذا كان قد تم تصحيحها فى الوقت المناسب أم لا ، مما يساعد المراقب في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في عملية المراجعة الحالية . ومع ذلك ، فإن مثل هذه المعلومات ربما عرضت بصورة غير متفقة مع التغيرات التي تتم في المنشأة أو في بيئتها ، ومن ثم يقوم المراقب بتوجيه استفسارات ويقوم بأداء إجراءات مراجعة مناسبة مثل أعمال المراجعة العادية للنظم ، وذلك لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات قد تؤثر علي ملاءمة هذه المعلومات.

١٣- يأخذ المراقب في اعتباره المعلومات الأخرى المرتبطة بأعمال المراجعة مثل تلك التي حصل عليها عند قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو الخبرة العملية المكتسبة من أداء مهام أخرى للمنشأة، على سبيل المثال مهمة فحص معلومات مالية دورية.

### المناقشة ما بين أعضاء فريق العمل

**١٤- يجب علي أعضاء فريق العمل أن يتناقشوا فيما بينهم في قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريفات هامة ومؤثرة .**

١٥- تهدف هذه المناقشة بالنسبة لأعضاء فريق العمل إلي الحصول علي تفهم أفضل لاحتمالية حدوث التحريفات الهامة والمؤثرة على القوائم المالية الناتجة عن الغش أو عن الخطأ في المجالات المحددة المكلفين بها ، وان يتفهموا كيفية تأثير نتائج إجراءات المراجعة التي يقومون بها علي جوانب أخرى من عملية المراجعة بما في ذلك القرارات المتخذة بشأن طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة الإضافية.

١٦- يتيح هذا النقاش الفرصة لأعضاء فريق العمل الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسئول للمشاركة بآرائهم المبنية علي معلوماتهم عن المنشأة ، وبالنسبة لأعضاء فريق العمل لتبادل المعلومات عن مخاطر النشاط التي تتعرض له المنشاة وعن كيفيته وأين يمكن أن تتعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر . وكما هو مطلوب طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) فإنه يتم إعطاء تركيز محدد لقابلية تعرض القوائم المالية للمنشاة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن أعمال الغش والتدليس . كما تتناول المناقشة تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق علي وقائع وظروف المنشأة .



١٧- يستخدم الحكم المهني من أجل تحديد أي من أعضاء فريق العمل يجب أن ينضم للمناقشة ومتى وكيف ستدور المناقشة ، ومدي تلك المناقشة . وعادة ما يشترك أعضاء فريق العمل الرئيسيين في المناقشة، ومع ذلك فإنه ليس من الضروري أن يكون لدي جميع أعضاء فريق العمل معلومات شاملة عن جميع جوانب عملية المراجعة . ويتأثر مدي المناقشة بالأدوار ، والخبرة، وحاجة أعضاء فريق العمل إلي المعلومات. وفي أعمال المراجعة التي تتم في مواقع متعددة يمكن مثلاً أن تدور عدة مناقشات تشمل الأعضاء الأساسيين في فريق العمل في كل موقع هام . ومن العوامل الأخرى التي يجب وضعها في الاعتبار عند التخطيط للمناقشة هو ما إذا كان الأمر يتطلب إشراك خبراء يتم تعينهم ضمن فريق العمل . فيمكن أن يحدد المراقب مثلاً أن فريق العمل بحاجة إلي إشراك مهنى ممن لديهم الخبرة في تكنولوجيا المعلومات أو غيرها من المهارات التى يكون فريق العمل فى حاجة إليها ، وبناء علي هذا يمكن إشراك مثل هذا الشخص في المناقشة .

١٨- كما هو مطلوب طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) يقوم المراقب بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعا أسلوب الشك المهني . ويؤكد النقاش فيما بين فريق العمل علي الحاجة للاحتفاظ بالشك المهني خلال فترة المهمة ، وذلك حتى يكون متنبها للمعلومات أو الظروف

التي تشير إلي احتمال حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن أعمال الغش أو الخطأ وانه يجب أن يكون دقيقاً في تتبع مثل هذه المؤشرات.

١٩- طبقا لظروف المراجعة ، فإنه يمكن أن تحدث مناقشات أكثر لتسهيل التبادل المستمر للمعلومات بين أعضاء فريق العمل فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريفات هامة ومؤثرة . ويكون الغرض هنا هو الاتصال بين أعضاء فريق العمل وتبادل المعلومات التى يتم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة والتي يمكن أن يؤثر علي تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش أو الخطأ أو عن طريق إجراءات المراجعة التي تمت للتعامل مع الأخطار .

## تفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها

٢٠- يتشكل تفهم المراقب للمنشاة وبيئتها من تفهمه للجوانب التالية :

(أ) العوامل الصناعية ، والتنظيمية ، والخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(ب) طبيعة المنشأة بما في ذلك اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية .

(ج) الأهداف والاستراتيجيات وما يرتبط بها من مخاطر النشاط ، والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر للقوائم المالية .

(د) قياس وتقييم الأداء المالي للمنشأة .

(هـ) الرقابة الداخلية .

يحتوي الملحق رقم (١) على أمثلة عن الأمور التي يمكن للمراقب أن يضعها في اعتباره عند الوصول إلي تفهم للمنشاة وبيئتها فيما يخص الجوانب التي وردت أعلاه من (أ) إلي (د). ويحتوي الملحق رقم ( ٢ ) علي شرح تفصيلي لعناصر الرقابة الداخلية .

٢١- تعتمد طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات تقييم المخاطر التي تم آداؤها على ظروف المهمة مثل حجم ودرجة تعقيد المنشأة وخبرة المراقب بها ، وبالإضافة لذلك يكون التعرف على التغيرات الهامة في أي من الجوانب الموضحة أعلاه في المنشأة من فترات سابقة ،هاما بصفة خاصة في الحصول علي تفهم كاف للمنشاة لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

## العوامل الصناعية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق

**٢٢- يجب علي المراقب أن يتوصل إلي تفهم للعوامل المتصلة بالصناعة والنظم والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق .** وتشمل هذه العوامل ظروف الصناعة مثل البيئة التنافسية و العلاقات مع الموردين والعملاء والتطورات التكنولوجية والبيئة التنظيمية وإطار إعداد التقارير المالية المطبق والبيئة القانونية والسياسية والاشتراطات البيئية التي تؤثر علي الصناعة وعلي المنشاة ، والعوامل الخارجية الأخرى مثل الظروف الاقتصادية العامة (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠ ) " مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية") من أجل المتطلبات الإضافية المرتبطة بإطار العمل القانوني والتنظيمي المطبق في المنشأة وفي الصناعة .

٢٣- يمكن أن ينتج عن الصناعة التي تعمل فيها المنشأة مخاطر محددة للتحريف الهام والمؤثر والذي ينشأ من طبيعة النشاط أو من درجة التنظيم .ومثال لذلك ، التعاقدات طويلة الأجل حيث يمكن أن تحتوى على تقديرات هامة للإيرادات والتكاليف التي تكون عرضه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، وفي هذه الحالات ، يدرس المراقب ما إذا كان فريق العمل يضم أفراد لديهم المعلومات والخبرة الكافية.

٢٤-غالبا ما تحدد المتطلبات القانونية والتنظيمية إطار إعداد التقارير المالية المطبق والذي ستستخدمه الإدارة في إعداد القوائم المالية للمنشاة. وفي أغلب الحالات فإن إطار إعداد التقارير المالية المطبق سوف يكون معايير المحاسبة المصرية .و يكون لدي المراقب والمنشاة تفهم مشترك لهذا الإطار . وفى بعض الحالات قد تقرر المنشأة أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مناسبة لمتطلبات إعداد التقارير المالية فيها. ويدرس المراقب هنا ما إذا كانت القوانين تحدد أية متطلبات لإعداد التقارير المالية من أجل النشاط الذي تعمل فيه المنشأة، حيث أنه يمكن أن تحرف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق وذلك في حالة فشل الإدارة في إعداد القوائم المالية طبقا لهذه القوانين.

## طبيعة المنشأة

**٢٥- يجب علي المراقب أن يتوصل إلي تفهم لطبيعة المنشأة.** وتشير طبيعة المنشأة إلي عمليات المنشأة وملكيتها وحوكمتها وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها والخطط المزمع عملها،

والطريقة التي يتم بها هيكله المنشأة وكيف يتم تمويلها. ويُمكَن فهم طبيعة المنشأة مراقب الحسابات من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات الإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية.

٢٦- يمكن أن يكون لدي المنشاة هيكل معقد مكون من عدة شركات تابعة أو من مكونات أخرى في مواقع متعددة. وبالإضافة إلي صعوبات التجميع في هذه الحالة، فهناك قضايا أخري مرتبطة بالهيكل المعقد يمكن أن ينشأ عنها مخاطر للتحريف الهام والمؤثر تشمل: توزيع الشهرة علي قطاعات النشاط و اضمحلالها، وما إذا كانت الاستثمارات فى شكل حصص ملكية فى مشروعات مشتركة، أم أنها شركات تابعة، أم استثمارات يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، وما إذا كانت المنشآت ذات الأغراض الخاصة يتم المحاسبة عنها بالطريقة المناسبة.

٢٧- يعتبر تفهم الملكية والعلاقات بين الملاك و الآخرين أو المنشآت الأخرى أمر هام في تحديد ما إذا كانت معاملات الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها ويتم المحاسبة عنها بالصورة المناسبة. ويقدم معيار المراجعة المصري رقم (٥٥٠) " الأطراف ذوي العلاقة " إرشادات إضافية لاعتبارات المراقب المتعلقة بالأطراف ذات الصلة.

**٢٨- يجب علي مراقب الحسابات أن يتوصل إلي تفهم لاختيار المنشاة وتطبيقها للسياسات المحاسبية وان يضع في اعتباره ما إذا كانت هذه السياسات مناسبة لأنشطتها و ما إذا كانت تتماشي مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة.** ويشمل هذا الفهم الطرق التي تستخدمها المنشأة لحساب المعاملات الهامة وغير العادية وتأثير السياسات المحاسبية الهامة في المجالات المتعارضة أو الطارئة أوالتي بها نقص في الإرشادات وكذلك التغيرات التي تحدث على السياسات المحاسبية للمنشأة. كما يحدد مراقب الحسابات أيضا معايير إعداد التقارير المالية واللوائح الجديدة علي المنشأة و يدرس متي وكيف ستتبني المنشأة مثل هذه المتطلبات ومتى تقوم المنشاة بتغيير اختيارها لطرق تطبيق السياسات المحاسبية الهامة، كما يدرس مراقب الحسابات أسباب التغيير وما إذا كانت مناسبة وتتماشي مع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبقة.

٢٩- يشمل عرض القوائم المالية بما يتماشي مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق، الإفصاح الملائم للأمور الهامة والمؤثرة . وترتبط هذه الأمور بشكل وترتيب ومحتوي القوائم المالية والبيانات الملحقة بها، و تشمل علي سبيل المثال ، تلك المصطلحات المستخدمة ، ومدي التفاصيل المعطاة،

وتبويب البنود المدرجة في القوائم وأسس المبالغ المثبتة. و يدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت المنشاة قد أفصحت عن موضوعات بعينها بطريقة مناسبة في ضوء الظروف والوقائع التي يكون المراقب على علم بها في حينه .

## الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر النشاط المرتبطة بها

**٣٠- ينبغي علي مراقب الحسابات أن يتوصل إلي تفهم لأهداف المنشأة وإستراتيجيتها ومخاطر النشاط المرتبطة بها والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.** وتقوم المنشاة بإدارة أنشطتها في سياق عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية و العوامل الداخلية والخارجية الأخرى. وحتى تستجيب لهذه العوامل تقوم إدارة المنشاة أو المسئولون عن الحوكمة بتحديد الأهداف والتي تعد بمثابة الخطط العامة للمنشأة. وتكون الاستراتيجيات بمثابة المناهج التي تنوي الإدارة تحقيق أهدافها عن طريقها. وتنشأ مخاطر النشاط من الظروف الهامة ، والأحداث والظروف المحلية والأفعال أو عدم وجود أفعال والتي يمكن أن تؤثر بطريقة عكسية علي قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو قد تنشأ المخاطر من خلال وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة . وعندما تتغير البيئة الخارجية تتغير معها أيضاً أنشطة المنشأة و تتغير أهدافها علي مر الزمن.

٣١- تعتبر مخاطر النشاط أوسع وأشمل من مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية علي الرغم من أنها تشمل تلك الأخيرة. ويمكن أن تنشأ مخاطر النشاط علي وجه الخصوص من التغيير أو التعقيد، حتى أن الفشل في إدراك الحاجة للتغيير قد يسبب مخاطر. والتغيير علي سبيل المثال يمكن أن ينشأ من تطوير منتجات جديدة والتي يمكن أن تفشل وذلك بسبب الأسواق غير المناسبة حتى وان كان تطويرها ناجحا، أو من التصرفات الذي يمكن أن ينتج عنها مخاطر الالتزامات و السمعة. ويزيد فهم مخاطر النشاط من احتمالية تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك فإن مراقب الحسابات لا يكون مسئولا عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر النشاط.

٣٢- يكون لأغلب مخاطر الأنشطة فى النهاية توابع مالية، وبالتالي يؤثر ذلك علي القوائم المالية. ومع ذلك، لا تتسبب جميع مخاطر الأنشطة في تحريف هام ومؤثر. وخطر ممارسة النشاط يمكن أن يكون له تأثير فوري على خطر التحريف لفئات المعاملات أو علي أرصدة الحسابات والإفصاحات علي مستوي التأكيد أو علي القوائم المالية ككل. فعلى سبيل المثال نجد أن خطر

النشاط الناشئ عن قاعدة بيانات عملاء التعاقدات تزيد نتيجة الاندماجات في الصناعة مما يزيد من خطر التحريف المتعلق بتقييم المدينين. ومع ذلك فعندما يمتزج نفس الخطر، بالاقتصاد المنكمش فإن ذلك يمكن أن يكون له توابع طويلة الأمد، والتي يمكن للمراقب أن يأخذها في الاعتبار عند تقييمه لملاءمة فرض الاستمرارية. وبناء علية فإن دراسات المراقب عما إذا كانت مخاطر ممارسة النشاط يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر، تتم في ضوء ظروف المنشأة . و يعطى ملحق رقم (٣) من هذا المعيار أمثلة عن الظروف والأحداث التي يمكن أن تشير إلي مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

٣٣- عادة ما تحدد الإدارة مخاطر النشاط وتقوم بوضع الطرق لمواجهتها. وعملية تقييم الخطر هذه هي جزء من نظام الرقابة الداخلية وسيتم مناقشتها في الفقرات من "٧٦" إلي "٧٩" .

٣٤- في الغالب لا تضع المنشآت الأصغر أهداف أو استراتيجيات أو تدير مخاطر النشاط ذات الصلة من خلال خطط أو عمليات رسمية. وفي كثير من الحالات لا يكون هناك توثيق لأي من هذه الموضوعات . وفي هذه المنشآت عادة ما يكون تفهم مراقب الحسابات مبنياً علي الاستفسار من الإدارة وملاحظة كيفية استجابة المنشأة لمثل هذه الموضوعات .

## قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة

**٣٥- يجب علي مراقب الحسابات أن يصل إلي تفهم لقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة.** وتبين قياسات الأداء وفحصه للمراقب جوانب أداء المنشأة التي تعتبرها الإدارة والآخرين ذات أهمية . وتخلق قياسات الأداء سواء كانت خارجية أم داخلية . ضغوطا علي المنشأة التي بدورها يمكن أن تحفز الإدارة علي اتخاذ إجراءات لتحسين أداء النشاط أو أن تحرف القوائم المالية . ويساعد الوصول إلي فهم لقياس أداء المنشاة مراقب الحسابات علي دراسة ما إذا كانت مثل هذه الضغوط ينتج عنها أفعال من جانب الإدارة يمكن أن تزيد من خطر التحريف الهام والمؤثر .

٣٦- يجب التفرقة بين قياسات وفحص الإدارة للأداء المالي للمنشأة وبين متابعة عناصر الرقابة( والتي سيتم مناقشتها كمكون من مكونات الرقابة الداخلية في الفقرات من "٩٦" إلي "٩٩" ) علي الرغم من تشابه الأهداف. وتهتم متابعة عناصر الرقابة علي وجه التحديد بالتشغيل الفعال لنظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة معلومات عن عناصر الرقابة. ويتم قياس وفحص

الأداء للوقوف عما إذا كان أداء النشاط قد حقق الأهداف التي وضعتها الإدارة ( أو الغير ) ، ولكن في بعض الحالات تعطي مؤشرات الأداء معلومات تمكن الإدارة من تحديد أوجه النقص في نظام الرقابة الداخلية .

٣٧- يمكن أن تشمل المعلومات التي ترد من الداخل وتستخدم بواسطة الإدارة من اجل هذا الغرض على مؤشرات أداء هامة ( مؤشرات مالية وغير مالية ) والموازنات وتحليل للانحرافات وبيانات القطاعات وتقارير الأداء للقطاعات والأقسام وأي مستوي آخر من تقارير الأداء والمقارنات مع أداء أي منشأة أخرى منافسة .ويمكن أيضا أن تقيس الأطراف الخارجية و تفحص الأداء المالي للمنشاة . علي سبيل المثال يمكن أن تقدم المعلومات الخارجية مثل تقارير المحللين وتقارير وكالات التصنيف الإئتمانى ، معلومات مفيدة لتفهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها. و غالبا ما يتم الحصول على مثل هذه التقارير من المنشاة التي تتم مراجعتها .

٣٨- يمكن أن تلقي المقاييس الداخلية الضوء علي نتائج غير متوقعة أو اتجاهات تتطلب استفسار الإدارة من الآخرين وذلك لتحديد أسباب هذه النتائج واتخاذ الإجراءات التصحيحية والتي تشمل في بعض الحالات ( اكتشاف التحريفات و تصحيحها دورياً ). و يمكن أن يشير مقياس الأداء أيضا لمراقب الحسابات إلى خطر التحريف لبيانات القوائم المالية ذات الصلة . فعلي سبيل المثال ، نجد أن مقاييس الأداء يمكن أن يشير إلى أن المنشاة تحقق نمواً أو ربحية سريعة عند مقارنتها بمقاييس أداء منشآت أخرى في نفس الصناعة .و يمكن ان تشير مثل هذه المعلومات ، وبصفة خاصة عند مزجها بالعوامل الأخرى مثل المكافآت التي تصرف علي أساس الأداء أو المكافآت التشجيعية الى خطر احتمال تحيز الإدارة عند إعداد القوائم المالية .

٣٩- يمكن أن يمدنا نظام المعلومات الخاص بالمنشاة بالكثير من المعلومات المستخدمة في قياس الأداء. وإذا افترضت الإدارة أن البيانات المستخدمة فى فحص أداء المنشأة دقيقة دون وجود أساس لهذا الافتراض ، فيمكن أن يكون هناك أخطاء في المعلومات، وبالتالي تؤدي إلي حصول الإدارة علي نتائج غير صحيحة عن الأداء. وعندما ينوي مراقب الحسابات أن يستخدم قياسات الأداء من اجل أعمال المراجعة ( علي سبيل المثال من اجل الإجراءات التحليلية ) يدرس المراقب ما إذا كانت المعلومات المرتبطة بفحص الإدارة لأداء المنشاة تعطي أساسا يعتمد عليه وتكون دقيقة بدرجة كافية لهذا الغرض. وعندما يتم استخدام مقاييس الأداء فإن مراقب الحسابات يدرس ما إذا كانت هذه المقاييس دقيقة بدرجة كافية لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة.

٤٠- عادة ما لا يكون لدى المنشآت الأصغر حجما إجراءات رسمية لقياس وفحص الأداء المالي للمنشاة. و تعتمد الإدارة علي مؤشرات أداء هامة محددة حيث تفترض أن المعرفة والخبرة بالنشاط تعتبر أساساً يعتمد عليه لتقييم الأداء المالي و اتخاذ الإجراء المناسب فى ضوئها.

## الرقابة الداخلية

**٤١- يجب علي المراقب أن يتفهم نظام الرقابة الداخلية ذو الصلة بأعمال المراجعة.** ويستخدم المراقب تفهمه لنظام الرقابة الداخلية لتحديد أنواع التحريفات المحتملة ولدراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم طبيعة وتوقيت ومدي أية إجراءات أخري للمراجعة. و يتم مناقشة نظام الرقابة الداخلية ذو الصلة بأعمال المراجعة في الفقرات (من "٤٧" إلي "٥٣" أدناه ) و بالإضافة إلى ذلك يتم مناقشة التفهم المتعمق لنظام الرقابة الداخلية في الفقرات ( من "٥٤" إلى "٥٦" أدناه) .

٤٢- الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسئولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية و فعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة. ويستتبع ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه وتنفيذه لمواجهة مخاطر النشاط المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف

٤٣- يتكون نظام الرقابة الداخلية كما تمت مناقشته في هذا المعيار من العناصر التالية:

(أ) بيئة الرقابة.

(ب) عملية تقييم المخاطر في المنشأة.

(ج) نظام المعلومات ويشمل عمليات النشاط المرتبطة به، والمتعلقة بأعمال إعداد التقارير المالية ونشرها.

(د) أنشطة الرقابة.

(هـ) متابعة أنظمة الرقابة.

و يحتوى الملحق رقم (٢) على مناقشة تفصيلية لعناصر الرقابة لداخلية.

٤٤- إن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلي خمسة عناصر يوفر إطار عمل مفيد للمراقب لكي يأخذ في اعتباره كيفية تأثير الجوانب المختلفة لنظام الرقابة الداخلية في المنشاة علي عملية المراجعة. ولكنه ليس بالضرورة أن يمثل للإدارة أساساً لوضع نظام رقابة داخلية قابل للتطبيق. كما تتمثل الاهتمامات الأساسية للمراقب في ما إذا كان، وكيف يقوم عنصر رقابة محدد بمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة بها وذلك بدلاً من تبويبها فى أى مكون آخر. وطبقا لذلك يمكن أن يستخدم مراقبي الحسابات اصطلاحات مختلفة أو أطر لوصف الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية وتأثيرها علي عملية المراجعة عن تلك المستخدمة في هذا المعيار بشرط التعامل مع جميع العناصر الموضحة فيه.

٤٥- تتنوع الطريقة التي يتم بها تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه طبقا لحجم المنشأة ومدي تعقيدها. وعلى وجه الخصوص نجد أن المنشاة الأصغر في الحجم يمكن أن تستخدم إجراءات ووسائل أقل رسمية وابسط لتحقيق أهدافها. وعلي سبيل المثال نجد أن المنشآت الأصغر في الحجم وذات الإدارة النشطة في المشاركة في عملية إعداد التقارير المالية يمكن أن لا يكون لديها تصنيف محدد للإجراءات المحاسبية أو سياسات تفصيلية مكتوبة. و بالنسبة لبعض المنشآت وبصفة خاصة في المنشآت الصغيرة جدا نجد أن المدير المالك للمنشأة يقوم بأداء وظائف ينظر لها في المنشآت الأكبر بأنها تخص بعض عناصر نظام الرقابة الداخلية و بالتالي لا يمكن تمييز عناصر الرقابة الداخلية بوضوح داخل المنشآت الأصغر في الحجم ولكن أهدافها الأساسية واحدة.



٤٦- تحقيقا لأغراض هذا المعيار يشمل مصطلح الرقابة الداخلية العناصر الخمسة للرقابة الداخلية المذكورة أعلاه. وبالإضافة لذلك يشير المصطلح "عناصر الرقابة" إلي واحد أو أكثر من مكوناتها أو أي جانب من جوانبها .

*عناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة*

٤٧- يوجد علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وعناصر الرقابة التي تطبقها لكي تصل إلي درجة تأكد معقولة بشأن تحقيقها. وترتبط أهداف المنشأة و بالتالي عناصر الرقابة، بعملية إعداد التقارير المالية والتشغيل والالتزام. ومع ذلك لا تكون جميع هذه الأهداف وعناصر الرقابة مرتبطة بتقييم المراقب للخطر.

٤٨- عادة ما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة تختص بتحقيق هدف المنشأة المتمثل في إعداد قوائم مالية للأغراض الخارجية والتي تعبر بصورة عادلة وواضحة في جميع جوانبها الهامة وبما يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأيضاً لمواجهة الخطر الذي يمكن أن ينشأ عنه تحريف هام ومؤثر في هذه القوائم المالية، ويعود الأمر للحكم المهني للمراقب ـ وبمراعاة متطلبات هذا المعيار ـ فيما إذا كان عنصر الرقابة فردياً أو باشتراكه مع عناصر أخرى مناسباً لمتطلبات المراقب عند قيامه بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وفي تصميم وأداء إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها، وعند ممارسة مثل هذا الحكم فإن المراقب يأخذ في اعتباره الظروف والعناصر المطبقة والعوامل الآتية علي سبيل المثال:

- الحكم الشخصي للمراقب فيما يتعلق بالأهمية النسبية.
- حجم المنشأة.
- طبيعة نشاط المنشأة بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيتها .
- مدي تنوع وتعقيد عمليات المنشأة .
- المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .
- طبيعة و تعقيد النظم التي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية .

٤٩- يمكن أن تكون عناصر الرقابة المتعلقة باكتمال ودقة المعلومات التي تقدمها المنشأة أيضاً ذات صلة بأعمال المراجعة إذا كان المراقب ينوي أن يستخدم المعلومات في تصميم وأداء إجراءات إضافية. و تساعد خبرة المراقب السابقة بالمنشأة والمعلومات التى تم الحصول عليها للوصول إلى تفهم للمنشأة وبيئتها خلال أعمال المراجعة، وفي تحديد عناصر الرقابة ذات الصلة بأعمال المراجعة، وعلاوة على ذلك نجد أنه بالرغم من أن نظام الرقابة الداخلية يطبق علي المنشأة ككل أو علي أي من وحداتها التشغيلية أو أساليب العمل فإن تفهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بكل من وحدات التشغيل الخاصة بالمنشاة وعمليات النشاط قد لا يكون ذو صلة بأعمال المراجعة .

٥٠- يمكن أن تكون عناصر الرقابة المتصلة بأهداف العمليات والالتزام بنظام الرقابة الداخلية،ذات صلة بأعمال المراجعة اذا كانت تتصل بالبيانات التي يقوم المراقب بتقييمها أو استخدامها في تطبيق إجراءات المراجعة، مثل عناصر الرقابة المرتبطة بالبيانات غير المالية التي يستخدمها المراقب في الإجراءات التحليلية مثل إحصائيات الإنتاج أو عناصر الرقابة المتصلة باكتشاف عدم الالتزام بالقوانين و اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير مباشر وهام على القوائم

المالية كما أن عناصر الرقابة الخاصة بالالتزام بقوانين ضريبة الدخل واللوائح المستخدمة لتحديد أحكام ضريبة الدخل، يمكن أن تكون ذات صلة بعملية مراجعة.

٥١- قد يكون لدي المنشأة عناصر رقابة مرتبطة بأهداف ليست ذات صلة بأعمال المراجعة، ومن ثم يتعين عدم أخذها في الاعتبار. فمثلاً يمكن أن تعتمد أحد المنشآت علي نظم متطورة من عناصر الرقابة الاليكترونية للقيام بعمليات مؤثرة وفعالة (مثل نظم الطيران التجاري التى تستخدم عناصر الرقابة الالكترونية لتنظيم جداول الطيران) و عادة ما لا ترتبط هذه العناصر بأعمال المراجعة .

٥٢- يمكن أن تشتمل نظم الرقابة الداخلية علي حماية الأصول ضد عمليات الاستيلاء عليها دون وجه حق أو استخدامها استخداماً غير مصرح به أو التبديد، على عناصر رقابة ترتبط بعملية إعداد التقارير المالية وأهداف العمليات. وعند الوصول إلي تفهم لكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، فإن اعتبارات المراقب لعناصر الرقابة المتعلقة بالحماية غالبا ما تكون مقصورة على الاعتبارات المرتبطة بمدي مصداقية عملية إعداد التقارير المالية. فعلى سبيل المثال فإن استخدام عناصر الرقابة للوصول مثل كلمة السر والتي تحد من الوصول إلي البيانات التي تتعامل مع المدفوعات النقدية يمكن أن تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية . وعلي العكس من ذلك فإن عناصر الرقابة التي تمنع الاستخدام المفرط للخامات في العمليات لا تكون علي علاقة بعملية مراجعة القوائم المالية .

٥٣- يمكن أن تتواجد عناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة في أى من عناصر الرقابة الداخلية وتوضح المناقشات لعناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة تحت عنوان كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية أدناه . وبالإضافة لذلك تناقش الفقرات من "١١٣" إلي "١١٥" مخاطر محددة والتي من اجلها يطلب من المراقب تقييم تصميم عناصر رقابة المنشاة علي مثل هذه المخاطر ويحدد ما إذا كان قد تم استخدامها.

التفهم العميق للرقابة الداخلية

٥٤- يستدعى الحصول على تفهم للرقابة الداخلية تقييم مدى دقة تصميم إحدى عناصر الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا. و يشمل هذا التقييم دراسة ما إذا كانت هذه العناصر سواء كانت منفردة أو مجتمعة مع عناصر رقابة أخرى قادرة علي القيام بكفاءة بمنع

أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة . وتحتوى المناقشة الخاصة بكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الموضح أدناه على المزيد من الشرح. أن تنفيذ أحد عناصر الرقابة يعنى أن الرقابة موجودة وان المنشأة تستخدمها. ويضع المراقب في حسبانه تصميم عناصر الرقابة عندما يقرر القيام بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذها. عناصر الرقابة المصممة بطريقة غير مناسبة يمكن أن تمثل ضعفا هاما ومؤثرا في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ويجب على المراقب دراسة ما إذا كان سيقوم بإبلاغ هذا الأمر إلي المسئولين عن الحوكمة والإدارة كما هو مطلوب في الفقرة "١٢٠" أم لا.

٥٥- من الممكن أن تشمل إجراءات تقييم المخاطر للحصول علي أدلة مراجعة بشأن تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة ذات الصلة، الاستفسار من الأفراد العاملين في المنشأة وملاحظة تطبيق عناصر رقابة محدده وفحص المستندات والتقارير وتقصي أثر المعاملات من خلال نظام المعلومات المتعلق بإعداد التقارير المالية. والاستفسار وحده ليس كافيا لتقييم تصميم أحد عناصر الرقابة المتعلقة بعملية مراجعة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذه أم لا.

٥٦- إن الحصول على تفهم لأحد عناصر الرقابة لا يكفي ليكون اختباراً لفاعلية تشغيل عناصر الرقابة ما لم يكن هناك شيء من الميكنة التي توفر التطبيق المستمر لعمل عنصر الرقابة( وسيتم فيما بعد وصف العناصر اليدوية والآلية لأعمال الرقابة الداخلية ذات الصلة بأعمال المراجعة بالتفصيل ) .وعلي سبيل المثال فإن الحصول على أدلة مراجعة عن تنفيذ عناصر الرقابة التي تعمل يدويا في وقت من الأوقات لا تعطي أي أدلة مراجعة عن مدي الفعالية التشغيلية لعناصر الرقابة في أوقات أخرى أثناء الفترة التي تتم فيها المراجعة . ومع ذلك فإن تكنولوجيا المعلومات تمكن المنشأة من تقديم كمية ضخمة من البيانات باستمرار وتزيد من قدرة المنشأة علي متابعة أداء أنشطة الرقابة ولتحقيق توزيع فعال للاختصاصات وذلك بتنفيذ عناصر الرقابة الأمنية في التطبيقات، وقواعد البيانات ونظم التشغيل، وبناء عليه وبسبب الثبات الذاتي في تشغيل تكنولوجيا المعلومات فإن أداء إجراءات المراجعة لتحديد ماإذا كان عنصر رقابة آلي قد تم تنفيذه يمكن أن يخدم كاختبار لمدي فعالية تشغيل هذه العناصر استنادا إلي تقييم المراقب واختبار عناصر الرقابة مثل تلك التي تتم علي تعديل في البرامج. ويتم وصف اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة بالتفصيل في معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) .

*خصائص العناصر اليدوية والآلية لنظام الرقابة الداخلية المرتبط بتقييم المراقب للمخاطر*

٥٧- تستخدم أغلب المنشآت نظم تكنولوجيا المعلومات من أجل إعداد التقارير المالية ومن أجل الأغراض التشغيلية . ومع ذلك ، حتى لو تم استخدام تكنولوجيا المعلومات بصورة اشمل، سيظل هناك عناصر يدوية في النظم وسيختلف التوازن بين العناصر اليدوية والآلية . ففي حالات محددة وبصفة خاصة في المنشآت الأصغر حجما والأقل تعقيداً ، فإن النظم يمكن أن تكون يدوية فى الأساس. وفي حالات أخرى فإن مدي التشغيل الآلى يمكن أن يتنوع فهناك بعض النظم التي تعمل آليا بنسبة كبيرة وبعدد قليل من العناصر اليدوية ذات الصلة فى حين يسود فى غيرها حتى داخل نفس المنشأة نظام يدوى بحت . ونتيجة لذلك فإن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة يمكن أن يحتوي علي عناصر يدوية و آلية ترتبط خصائص كل منها بمدي تقييم المراقب للخطر وإجراءات المراجعة الإضافية المبنية عليها .

٥٨- يؤثر استخدام العناصر اليدوية أو العناصر الآلية في نظم الرقابة الداخلية أيضاً علي الطريقة التي تتم بها المعاملات، من حيث تسجيلها وفعاليتها ومعالجتها، وتقديم التقارير عنها. ويمكن أن تشمل عناصر الرقابة في النظام اليدوي بعض الإجراءات مثل الاعتمادات و فحص الأنشطة، و عمل المطابقات و تسوياتها ومتابعة الأمور المعلقة. وعلي العكس تماما ، يمكن أن تستخدم أحد المنشآت الإجراءات الآلية لبدء و تسجيل ومعالجة ووضع المعاملات في التقارير و في هذه الحالة تحل السجلات الموجودة في هيئة إليكترونية محل المستندات الورقية مثل طلبات الشراء والفواتير ومستندات الشحن والسجلات المحاسبية ذات الصلة بذلك . و تتكون عناصر الرقابة في نظم تكنولوجيا المعلومات من مزيج من عناصر الرقابة الآلية (علي سبيل المثال ،أنواع عناصر الرقابة الموجودة في برامج الحاسب الآلي) وعناصر الرقابة اليدوية . بالإضافة إلى ذلك نجد أنه من الممكن أن تكون عناصر الرقابة اليدوية مستقلة عن تكنولوجيا المعلومات ، كما يمكن أن تستخدم المعلومات التي تنتجها تكنولوجيا المعلومات، أو أن تكون مقصورة على متابعة الأداء الفعال لتكنولوجيا المعلومات ولعناصر الرقابة الآلية وللتعامل مع الاستثناءات. وعند استخدام تكنولوجيا المعلومات لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها أو التقرير عنها في القوائم المالية ، فإن النظم والبرامج يمكن أن تشمل عناصر رقابة ترتبط بالتأكيدات المتصلة بالحسابات الهامة والمؤثرة ، أو أنها تكون هامة جدا للتوظيف الفعال لعناصر الرقابة اليدوية التي تعتمد علي تكنولوجيا المعلومات .و يتنوع مزيج عناصر الرقابة اليدوية والآلية في المنشاة تبعاً لطبيعة ودرجة تعقيد استخدام المنشأة لتكنولوجيا المعلومات .

٥٩- من الناحية العامة ، نجد أن تكنولوجيا المعلومات تقدم فوائد محتملة لكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة حيث أنها تمكن المنشأة من :

- أن تطبق بثبات قواعد محددة مسبقا للأنشطة وتؤدي حسابات معقدة في شكل تشغيل عدد كبير من المعاملات أو البيانات .
- تحسين إمكانية توفير ودقة وسلامة توقيت المعلومات .
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات .
- تسهيل القدرة علي متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها .
- تقليل خطر اختراق عناصر الرقابة.
- تعزز من القدرة علي تحقيق توزيع فعال للاختصاصات، وذلك بتنفيذ عناصر الرقابة الآمنة في التطبيقات ، وقواعد البيانات ، ونظم المعلومات .

٦٠- ومن جهة أخرى قد يتعرض نظام الرقابة الداخلية في المنشأة لمخاطر بسبب تكنولوجيا المعلومات منها:

- الاعتماد علي نظم أو برامج تعالج البيانات بطريقة غير دقيقة ، أو تعالج بيانات غير دقيقة، أو الاثنين معاً .
- الوصول غير المصرح به للبيانات والذي يمكن أن ينتج عنه تدمير للبيانات أو تغييرات غير مناسبة عليها، ويشمل ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة ، أو تسجيل غير دقيق لمعاملات. كما تنشأ مخاطر عندما يتاح لأكثر من مستخدم الوصول إلي قاعدة مشتركة للبيانات.
- احتمال حصول الأفراد العاملين في مجال تكنولوجيا المعلومات علي مزايا الوصول تزيد عن تلك المزايا الضرورية لأداء الواجبات الموكلة لهم ، مما يؤدى إلى خرق توزيع الاختصاصات .
- التغيرات غير المصرح بها للبيانات في الملفات الرئيسية .
- التغييرات غير المصرح بها في النظم والبرامج.
- الفشل في عمل التغييرات الضرورية للنظم أو للبرامج .
- التدخل اليدوي غير المناسب .
- احتمال فقدان البيانات أو عدم القدرة علي الوصول إلي البيانات كما هو مطلوب .

٦١- يمكن أن تكون الجوانب اليدوية للنظم مناسبة أكثر حيث يكون الحكم الشخصى والتمييز مطلوبان كما في الظروف التالية :

- معاملات ضخمة وغير عادية أو غير متكررة .
- الظروف التي يكون من الصعب فيها تحديد الخطأ أو تقديره ، أو التنبؤ به.
- في الظروف المتغيرة والتي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق عناصر الرقابة الآلية الموجودة .
- عند متابعة مدى فعالية عناصر الرقابة الآلية.

٦٢- يتم أداء عناصر الرقابة اليدوية بواسطة الأفراد، وبذلك تشكل مخاطر معينة لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة . ويمكن أن تكون عناصر الرقابة اليدوية أقل مصداقية من عناصر الرقابة الآلية لسهولة تجنبها وإهمالها وتجاوزها وبسبب كونها أكثر عرضة للأخطاء البسيطة. وبالتالي فمن غير المفترض الثبات في تطبيقها . والنظم اليدوية قد تكون مناسبة بشكل أقل بسبب ما يلي :

- الكميات الضخمة أو المتكررة من المعاملات، أو في المواقف التى يمكن فيها منع أو اكتشاف الأخطاء التى يمكن تقديرها أو التنبؤ بها عن طريق عناصر الرقابة الآلية .
- أنشطة الرقابة، حيث يمكن تصميم وتحويل الطرق المحددة لأداء عناصر الرقابة إلي الطرق الآلية بطريقة مناسبة .



٦٣- يتنوع مدي وطبيعة مخاطر نظام الرقابة الداخلية طبقا لطبيعة وخصائص نظام المعلومات الخاص بالمنشأة ، وبناء عليه عند تفهم نظام الرقابة الداخلية يدرس المراقب ما إذا كانت المنشاة قد استجابت بطريقة مناسبة للمخاطر الناشئة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات أو النظم اليدوية وذلك بوضع عناصر رقابة فعالة .

*محددات الرقابة الداخلية*

٦٤- بغض النظر عن تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية بصورة جيدة إلا أنه يمكنه فقط تزويد المنشأة بدرجة التأكد المناسبة عن تحقيق أهداف التقارير المالية للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق الأهداف بالمحددات المتأصلة في نظام الرقابة الداخلية، وتتضمن هذه المحددات حقائق أن الحكم الشخصي يمكن أن يخطئ في صنع القرار وأن فشل نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يحدث بسبب القصور في الطبيعة البشرية ويتمثل ذلك في السهو أو الأخطاء البسيطة .فعلى سبيل المثال نجد أنه في حالة وجود قصور في فهم العاملين في نظام معلومات المنشاة لكيفية

إدخال الأوامر لتشغيل معاملات المبيعات ، فقد يقومون بعمل تغييرات في النظام بطريقة خاطئة وذلك لمعالجة المبيعات الخاصة بأحد خطوط الإنتاج الجديدة . من ناحية أخرى نجد أن مثل هذه التغييرات يمكن أن يتم تصميمها بطريقة سليمة ولكن لا يتم استيعابها من الأفراد الذين يقومون بترجمة التصميم إلي كود البرنامج. ويمكن أن تحدث الأخطاء أيضا في استخدام المعلومات التي تقدمها تكنولوجيا المعلومات. فعلي سبيل المثال نجد أن عناصر الرقابة الآلية يمكن أن تصمم لتسجيل المعاملات في تقارير عن مبالغ معينة تقدم للإدارة لفحصها، ولكن نتيجة لعدم تفهم المسئولون بالإدارة للأغراض التي أعدت من أجلها هذه التقارير، فقد يترتب على ذلك الفشل في فحص هذه التقارير أو الاستفسار عن البنود غير العادية.

٦٥- بالإضافة إلي ذلك ، يمكن التلاعب بعناصر الرقابة بواسطة تواطؤ اثنين أو أكثر من العاملين بالمنشأة أو بتجاوز الإدارة غير المناسب لنظام الرقابة الداخلية . فعلي سبيل المثال نجد أن الإدارة يمكن أن تدخل في اتفاقيات جانبية مع عملاء و تقوم بتعديل بنود وشروط عقود المبيعات المعتادة للمنشأة، الأمر الذي يمكن أن ينتج عنه اعتراف بإيراد غير ملائم وأيضا نجد أن فحص الاختبارات في برامج الحاسب الآلي المصممة لتحديد والإبلاغ عن المعاملات التي تزيد عن حدود ائتمانية محددة يمكن تجاهلها أو إيقافها .

٦٦- غالبا ما يكون لدي المنشآت الأصغر في الحجم أعداد أقل من الموظفين الأمر الذى يجعل توزيع الاختصاصات أمراً غير عملى . ومع ذلك ، فإنه بالنسبة للموضوعات الهامة ، حتي في منشأة صغيرة جدا ، فإنه من العملي أن يتم تنفيذ بعض درجات توزيع الاختصاصات أو الأعمال الأخرى من عناصر الرقابة المبسطة ولكنها فعالة . وتعتمد احتمالية إمكانية تجاوزات المالك المدير لعناصر الرقابة لدرجة كبيرة علي بيئة الرقابة، وبصفة خاصة علي فكرته عن أهمية الرقابة الداخلية .

### بيئة الرقابة

٦٧- **ينبغي علي المراقب أن يتفهم بيئة الرقابة.** وتشمل بيئة الرقابة وظائف الحوكمة والإدارة، واتجاهاتها أو علمها بالأمور وأفعال المسئولون عن الحوكمة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة . وتضبط بيئة الرقابة إيقاع المنشأة وتؤثر في مدي وعي العاملين فيها بعناصر الرقابة . إنها تمثل الأساس لنظام رقابة داخلي فعال ، يوفر النظام والهيكل.

٦٨- تقع المسئولية الأساسية لمنع وإكتشاف أعمال الغش والخطأ علي عاتق المسئولين عن الحوكمة والإدارة في المنشأة و ذلك بتقييم تصميم بيئة الرقابة وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذها أم لا، إلا أنه يجب على المراقب أن يتفهم كيف قامت الإدارة - إلي جانب الإشراف من قبل المسئولين عن الحوكمة- بتوفير بيئة آمنة وسلوك أخلاقي والحفاظ عليها، وقامت بوضع عناصر رقابة مناسبة لمنع واكتشاف أعمال الغش والخطأ داخل المنشأة .

٦٩- عند تقييم تصميم بيئة الرقابة في المنشأة ، يدرس المراقب العناصر التالية وكيفية إدخالها في أنظمة المنشأة :

(أ) غرس وتطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية - وهي عناصر أساسية تؤثر في فعالية تصميم وإدارة ومتابعة عناصر الرقابة.

(ب) الالتزام بالكفاءة — مراعاة الإدارة لمستويات الكفاءة بالنسبة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلي معارف ومهارات ضرورية .

(ج) مساهمة المسئولين عن الحوكمة — والمتمثلة في استقلاليتهم عن الإدارة وخبرتهم ومكانتهم الرفيعة ، ومدي مشاركتهم وتفحصهم للأنشطة ، والمعلومات التي يتلقونها ، والدرجة التي يتم معها طرح المسائل والقضايا الصعبة ومتابعتها مع الإدارة وتفاعلها مع المراجعين الداخليين والخارجيين .

(د) فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل - هو منهج الإدارة في إدارة مخاطر النشاط واتجاهات الإدارة و ردود أفعالها تجاه إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية والعاملين.

(هـ) الهيكل التنظيمي - إطار العمل الذي تقوم المنشأة من خلاله بتخطيط وتنفيذ ومراقبة وفحص الأنشطة لتحقيق الأهداف .

(و) توزيع السلطة والمسئولية -كيف يتم توزيع السلطة و المسئولية عن تشغيل الأنشطة وكيفية إنشاء علاقات بين إصدار التقارير وهيكل الاعتمادات .

(ى) سياسات وممارسات الموارد البشرية- مثل التعيين والتوجيه والتدريب والتقييم والاستشارة والترقيات و المرتبات والرعاية الطبية.

٧٠- يأخذ المراقب في اعتباره لدى تفهم عناصر بيئة الرقابة ، ما إذا كان يتم تنفيذها. ومن المعتاد أن يتوصل المراقب إلي أدلة مراجعة ذات صلة عن طريق مزيج من الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى ،مثل تعزيز الاستفسارات من خلال الملاحظة أو فحص المستندات .ومن خلال الاستفسار

من الإدارة والموظفين ، يمكن أن يتوصل المراقب إلي تفهم لكيفية توصيل الإدارة لوجهة نظرها إلي العاملين فيما يخص ممارسة النشاط والسلوك الأخلاقي .ويحدد المراقب ما إذا كانت عناصر الرقابة قد تم تنفيذها بدراسة ما إذا كانت الإدارة قد وضعت مثلاً ميثاق شرف وما إذا كانت تعمل بطريقة تدعم الميثاق أو تتغاضي عن المخالفات أو أنها تسمح ببعض الاستثناءات فى الميثاق .

٧١- يمكن أن تكون أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة غير متاحة في شكل موثق ، وعلي الأخص في المنشآت الأصغر حجما حيث تكون الاتصالات بين الإدارة وبين باقي العاملين غير رسمية ، إلا أنها فعالة. فعلي سبيل المثال نجد أن التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية والكفاءة يتم تنفيذها في الغالب من خلال السلوكيات والاتجاهات التي تظهر في إدارة أنشطة المنشأة بدلا من أن تكون عن طريق ميثاق شرف مكتوب . وبالتالي ، تكون اتجاهات الإدارة ودرايتها بالأمور وأفعالها ذات أهمية خاصة في تصميم بيئة الرقابة في المنشأة الصغيرة . بالإضافة لذلك يلعب المدير المالك دور المسئول عن الحوكمة حيث يكون هو المالك الوحيد.

٧٢- إن المسئوليات الكلية للمسئولين عن الحوكمة تتحدد في ضوء قواعد الممارسة العملية واللوائح التنظيمية أو الإرشادات التي تحقق أهدافهم، ويقع على عاتق المسئولين عن الحوكمة مهمة تحقيق توازن بشأن موازنة الضغوط علي الإدارة فيما يخص عملية إعداد التقارير المالية . فعلي سبيل المثال نجد أن أسس مكافأة الإدارة يمكن أن تمثل ضغطا علي الإدارة ناشئ عن تعارض المتطلبات بين تقديم تقارير عادلة، والمكاسب المتوقعة من تحقق النتائج المأمولة . ولتفهم تصميم بيئة الرقابة ، يدرس المراقب أمورا مثل استقلالية المديرين وقدرتهم علي تفهم تقييم أفعال الإدارة كما أن المراقب يضع أيضاً في اعتباره وجود لجنة مراجعة على وعى بمعاملات الأنشطة الخاصة بالمنشأة وتقوم بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة وذلك طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٧٣- يكون لطبيعة بيئة الرقابة في المنشاة تأثير كبير على تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر. فعلي سبيل المثال نجد أن رقابة المالك المدير يمكن أن تخفف من نقص توزيع الاختصاصات في الأنشطة الصغيرة ، أو أن مجلس الإدارة النشط والمستقل يمكن أن يؤثر في فلسفة وأسلوب تشغيل الإدارة العليا في المنشآت الأكبر حجما . و يشمل تقييم المراقب لتصميم بيئة الرقابة دراسة ما إذا كانت نقاط القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر جميعها أسس مناسبة لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، ولا يقلل من قيمتها وجود نقاط ضعف في بيئة الرقابة. فعلي سبيل المثال

فعلي الرغم من أن سياسات الموارد البشرية وممارساتها توجه إلى توظيف أفراد أكفاء يعملون في الأقسام المالية والحسابات وتكنولوجيا المعلومات إلا أنها قد لا يمكنها تخفيف شدة انحياز الإدارة العليا إلى تضخيم الأرباح. وقد تؤثر التغيرات في بيئة الرقابة في مدى واقعية المعلومات التي سبق الحصول عليها من عمليات المراجعة السابقة. فعلى سبيل المثال نجد أن قرارات الإدارة بتخصيص موارد إضافية للتدريب والتوعية بأنشطة إعداد التقارير المالية، قد يمكن أن تقلل من خطر الأخطاء في تشغيل المعلومات المالية. وعلى العكس من ذلك، نجد أن فشل الإدارة في تخصيص موارد كافية للتعامل مع مخاطر الأمن التي تتعرض لها تكنولوجيا المعلومات يمكن أن تؤثر عكسياً على أعمال الرقابة الداخلية وذلك بالسماح بتغييرات غير مناسبة على برامج الحاسب الآلي أو على البيانات المستخدمة، أو بالسماح بتشغيل معاملات غير مصرح بها .

٧٤- يمكن أن يكون وجود بيئة رقابة مُرْضية عامل ايجابي عند قيام المراقب بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر كما تم شرحه في الفقرة رقم "٥" من معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) فهى تؤثر في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي يقررها المراقب. وبصفة خاصة نجد أنها تساعد في تقليل خطر الغش والتدليس إلا أن هذه البيئة المُرْضية ليست مانعاً حاسماً للغش. وعلى العكس من ذلك نجد أن نقاط الضعف في بيئة الرقابة يمكن أن تقلل من فعالية عناصر الرقابة، ومن ثم تكون عاملاً سلبياً في تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، وبصفة خاصة في علاقته بالغش والتدليس.

٧٥- لا تمنع بيئة الرقابة بنفسها أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات أو التأكيدات المتعلقة بها. ولذلك فان المراقب عادة ما يدرس تأثير العناصر الأخرى على بيئة الرقابة عند تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر مثل متابعة عناصر الرقابة وعمليات تشغيل أنشطة رقابية محددة.

*إجراءات تقييم الخطر في المنشأة*

**٧٦- ينبغي علي المراقب الحصول على تفهم لإجراءات المنشأة في تحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بأهداف إعداد التقارير المالية، واتخاذ القرارات الخاصة بالإجراءات التي تواجه هذه المخاطر ونتائجها.** وتوصف هذه الإجراءات بأنها "إجراءات تقييم الخطر في المنشأة" وتشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر حتى تستطيع التعامل معها.

٧٧- عند تقييم تصميم وتنفيذ عملية تقييم الخطر في المنشأة، فان المراقب يحدد كيفية قيام الإدارة بتحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المالية، وكيفية تقدير أهمية المخاطر، وتقييم احتمالية حدوثها، والإجراءات المقررة للتحكم في هذه المخاطر، و إذا كانت عملية تقييم الخطر في المنشأة مناسبة للظروف، فإنها تساعد المراقب في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

٧٨- يستفسر المراقب عن مخاطر النشاط التي حددتها الإدارة ودراسة ما إذا كان سينتج عنها تحريف هام ومؤثر، وأثناء عملية المراجعة، يمكن أن يحدد المراقب مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذى فشلت الإدارة في تحديده. وفي مثل هذه الحالات ، يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان هناك خطر ضمني من النوع الذي كان يجب تحديده بواسطة إجراءات الإدارة لتقييم الخطر في المنشأة، وأسباب فشل إجراءات التقييم في تحديده، وتحديد مدى مناسبة الإجراءات لانجاز مهمة التقييم، وإذا توصل المراقب نتيجة لما تقدم إلي وجود نقاط ضعف هامة ومؤثرة في إجراءات تقييم الخطر في المنشأة يقوم المراقب بالاتصال بالمسئولين عن الحوكمة كما هو مطلوب في الفقرة رقم "١٢٠" .

٧٩- في المنشآت الأصغر قد لا يكون لدى الإدارة إجراءات رسمية لتقييم الخطر كما هو مبين في الفقرة "٧٦"، في هذه الحالات يقوم المراقب بمناقشة الإدارة عن كيفية تحديدها لمخاطر النشاط وكيفية التعامل معها.

*نظام المعلومات بما فى ذلك عمليات التشغيل المرتبطة به وذات الصلة بإعداد التقارير وعملية الاتصالات*

٨٠- يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف عملية إعداد التقارير المالية - والذي يشمل النظام المحاسبي - من الإجراءات والسجلات التي أُنشأت من أجل بدء وتسجيل ومعالجة وإعداد تقارير عن المعاملات (وكذلك الأحداث والظروف الخاصة بها) ولتوفير حماية محاسبية مناسبة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

**٨١- يجب على المراقب الوصول إلي تفهم لنظام المعلومات، وما يتصل به من عمليات النشاط، المرتبطة بإعداد التقارير المالية. ويتضمن ذلك المجالات التالية:**

- **فئات المعاملات في عمليات المنشأة ذات الأهمية للقوائم المالية.**
- **الإجراءات التي تتم داخل كل من نظم تكنولوجيا المعلومات والنظم اليدوية و التى عن طريقها يتم بدء، وتسجيل، ومعالجة، وعرض المعاملات في القوائم المالية.**

- **السجلات المحاسبية ذات الصلة، سواء كانت اليكترونية أو يدوية، والمعلومات المساندة والحسابات المحددة في القوائم المالية، فيما يخص بدء، وتسجيل، ومعالجة و عرض المعاملات.**
- **كيفية جمع نظام المعلومات للأحداث والحالات – بخلاف فئات المعاملات– والتي تكون ذات أهمية للقوائم المالية.**
- **عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات.**

٨٢- عند الحصول على هذا التفهم ، يدرس مراقب الحسابات الإجراءات المستخدمة لنقل المعلومات من نظم معالجة المعاملات إلى الأستاذ العام أو إلى نظم إعداد التقارير المالية. كما يفهم مراقب الحسابات أيضا إجراءات المنشأة لتجميع المعلومات ذات الصلة بعملية إعداد التقارير المالية للأحداث و الحالات، بخلاف المعاملات، مثل الاستهلاك والإهلاك في الأصول والتغيرات التي تحدث في تقدير الديون المشكوك فى تحصيلها.



٨٣- يشمل نظام المعلومات في المنشأة قيود اليومية النمطية التي تكون مطلوبة بصفة متكررة لتسجيل المعاملات – مثل المبيعات والمشتريات والمدفوعات النقدية – في الأستاذ العام، أو لتسجيل التقديرات المحاسبية التي تتم بصفة دورية بواسطة الإدارة مثل التغيرات في تقدير الديون المشكوك فى تحصيلها.

٨٤- تشمل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة أيضا استخدام قيود يومية غير نمطية وذلك لتسجيل معاملات أو تسويات غير متكررة أو غير عادية. وتشمل الأمثلة لمثل هذه القيود قيود تسويات القوائم المجمعة وقيود تجميع الأعمال أو الاستبعادات أو التقديرات غير المتكررة مثل اضمحلال أحد الأصول. وفي النظم اليدوية التي تستخدم دفاتر الأستاذ العام الورقية، نجد أن قيود اليومية غير النمطية يمكن تحديدها من فحص حسابات الأستاذ، وقيود اليومية، والمستندات المؤيدة. وعلى الرغم من ذلك فانه عند استخدام المعاملات الآلية لإمساك دفتر الأستاذ العام وإعداد القوائم المالية ، فان هذه القيود يمكن أن تتواجد فقط في هيئة الكترونية ويمكن أن تكون أكثر سهولة في التحديد من خلال استخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر.

٨٥- تشمل عملية إعداد القوائم المالية للمنشأة إجراءات يتم تصميمها للتأكد أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بواسطة إطار إعداد التقارير المالية المطبق قد جمعت وتم تسجيلها ومعالجتها وتلخيصها وتم عرضها بطريقة سليمة في القوائم المالية.

٨٦- لحصول المراقب على تفهم أفضل لنظام المعلومات يقوم بدراسة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تصاحب تجاوز عناصر الرقابة على قيود اليومية وعلى عناصر الرقابة التي تحيط بقيود اليومية غير النمطية. فقد تقلل العمليات الآلية وعناصر الرقابة من خطر الأخطاء غير المقصودة ولكنها لا تتغلب مثلاً على خطر قيام الأفراد بطريقة غير مناسبة وعن عمد بتجاهل العمليات الآلية، مثل قيامهم بتغيير المبالغ التي تم تمريرها آليا إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام إعداد التقارير المالية.وفضلاً عن ذلك فإن استخدام العمليات الآلية أمر قد يترتب عليه عدم وجود أو ندرة وجود أدلة مرئية لكشف مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.

٨٧- يجب على المراقب أيضا أن يتفهم كيفية تصحيح المعالجات غير الصحيحة للمعاملات ، فعلي سبيل المثال الإلمام بإمكان وجود ملف آلي لتسوية المعاملات المعلقة وكيفية استخدامه من قبل المنشأة لضمان التسوية الدورية للبنود المعلقة وكيفية معالجة تجاوزات النظام أو تجاهل عناصر الرقابة وإظهارها محاسبياً.

٨٨- على المراقب الحصول على تفهم لنظام المعلومات في المنشأة المتعلق بعملية إعداد التقارير المالية بطريقة مناسبة لظروف المنشأة. ويشمل ذلك كيفية نشأة المعاملات داخل إجراءات النشاط في المنشأة. وهذه الإجراءات مصممة من أجل تطوير وشراء وإنتاج وبيع وتوزيع منتجات وخدمات المنشأة، وضمان الالتزام بالقوانين و اللوائح، وتسجيل المعلومات بما في ذلك معلومات التقارير المحاسبية والمالية.

**٨٩- يجب على مراقب الحسابات أن يتعرف على كيفية قيام المنشأة بتبليغ ادوار ومسئوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة التي تختص بعملية إعداد التقارير المالية.** وتشمل عملية التبليغ توصيل فهم الأدوار والمسئوليات الفردية التي تخص أعمال الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية . ويمكن أن تتخذ أشكالاً مختلفة مثل كتيبات بالسياسات ، وكتيبات إعداد التقارير المالية. كما أنها تشمل المدى الذي يفهم فيه الأفراد لكيفية صلة أنشطتهم في نظام إعداد التقارير المالية بعمل الآخرين ووسائل الإبلاغ عن

الاستثناءات إلى مستوى أعلى مناسب داخل المنشأة. وتساعد قنوات الاتصال المفتوحة علي ضمان أن الاستثناءات يتم الإبلاغ عنها واتخاذ إجراء بشأنها. وتشمل درجة فهم مراقب الحسابات لعملية التبليغ المتعلقة بأمور إعداد التقارير المالية أيضا الاتصالات بين الإدارة وبين المسئولين عن الحوكمة، وبصفة خاصة لجنة المراجعة، إلى جانب الاتصالات الخارجية مثل الجهات الرقابية و التنظيمية.

*الأنشطة الرقابية*

**٩٠- ينبغي أن يصل مراقب الحسابات إلى درجة كافية من التفهم للأنشطة الرقابية وذلك لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية تتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها.** والأنشطة الرقابية هي تلك السياسات والإجراءات التي تساعد علي ضمان أن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها، وأنه يتم اتخاذ الإجراءات الضرورية لمواجهة المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة. والأنشطة الرقابية- سواء كانت داخل نظم تكنولوجيا المعلومات أو النظم اليدوية — تحتوى على أهداف مختلفة ويتم تطبيقها على مستويات وظيفية وتنظيمية مختلفة. وترتبط الأنشطة الرقابية المحددة بالأمور التالية:

- سلطة الاعتماد.
- فحص الأداء.
- تشغيل المعلومات.
- عناصر الرقابة المادية.
- فصل الاختصاصات.

٩١- وللحصول على تفهم للأنشطة الرقابية، فيجب أن ينصب الاهتمام الأساسي للمراقب في تبين كيفية تمكن نشاط رقابة محدد - سواء كان منفرداً أو بالاشتراك مع باقي الأنشطة — من منع، أو إكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر في فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، أو الافصاحات. والأنشطة الرقابية ذات الصلة بأعمال المراجعة هي تلك الأنشطة التي يعتبرها المراقب ضرورية ولازمة للحصول على التفهم المطلوب لكي يتم تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ولتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة للتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها. ولا تتطلب أعمال المراجعة تفهم جميع الأنشطة الرقابية ذات الصلة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والافصاحات في القوائم المالية أو لأي تأكيد ذو صلة بهم. ويكون تركيز المراقب على

تحديد وتفهم الأنشطة الرقابية التي تتعامل مع المجالات التي يعتقد المراقب أن احتمالات حدوث تحريفات هامة ومؤثرة فيها متزايدة. وعندما تحقق الأنشطة الرقابية المتعددة نفس الهدف، فليس من الضروري الوصول إلى تفهم لكل نشاط من الأنشطة الرقابية ذات الصلة بمثل هذا الهدف.

٩٢- على المراقب دراسة المعلومات الخاصة بوجود أو عدم وجود الأنشطة الرقابية التي يتم الحصول عليها من تفهم العناصر الأخرى للرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كان من الضروري توجيه عناية إضافية للوصول إلى تفهم للأنشطة الرقابية أم لا. وإذا ما أخذ المراقب في اعتباره أن الأنشطة الرقابية ذات صلة بعملية المراجعة، فعليه أن يضع في اعتباره المخاطر التي قام بتحديدها والتي يمكن أن ينشأ عنها تحريف هام ومؤثر. كما أن الأنشطة الرقابية أيضا تكون ذات صلة بأعمال المراجعة إذا طلب من المراقب أن يقيمها كما ورد في الفقرات"١١٣" و "١١٥".

**٩٣- يجب على المراقب أن يتفهم كيفية مواجهة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات.** و يؤثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الطريقة التي يتم بها تنفيذ الأنشطة الرقابية. ويضع المراقب في حسبانه ما إذا كانت المنشأة قد واجهت بطريقة سليمة المخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات بإنشاء عناصر رقابة عامة وفعالة لها، ومن منظور المراقب فإن تحقق فاعلية عناصر الرقابة على نظم تكنولوجيا المعلومات مرتبطاً بقدرتها على المحافظة على نزاهة المعلومات وأمان البيانات التي تعالجها مثل هذه النظم.

٩٤- تتمثل عناصر الرقابة الهامة لتكنولوجيا المعلومات فى سياسات وإجراءات ترتبط بكثير من التطبيقات وتدعم التوظيف الفعال لعناصر الرقابة علي التطبيقات المحاسبية وذلك للمساعدة على ضمان استمرار التشغيل الجيد لنظم المعلومات. وعناصر الرقابة الهامة لتكنولوجيا المعلومات والتي تحافظ على سلامة المعلومات وأمنها وغالبا ما تشمل على ما يلي:

- مركز بيانات و تشغيل شبكة الاتصالات.
- اقتناء برمجيات النظام، والتغيير فيها، وصيانتها.
- أمن الوصول إلى النظام.
- اقتناء تطبيقات النظام وتطويره وصيانته.

ويتم تنفيذ هذه العناصر بصفة عامة للتعامل مع المخاطر المشار إليها في الفقرة رقم"٦٠" عاليه.

٩٥-عناصر الرقابة علي التطبيقات المحاسبية هي إجراءات يدوية أو آلية تعمل على مستوى عمليات النشاط. ويمكن أن تكون عناصر الرقابة على التطبيق وقائية أو كاشفة بطبيعتها ويتم تصميمها للتأكد من تكامل السجلات المحاسبية. وبالتالي فان عناصر الرقابة على التطبيق ترتبط بالإجراءات المستخدمة لبدء وتسجيل وتشغيل والتقرير عن المعاملات أو أية بيانات مالية أخرى. وهذه العناصر تساعد في التأكيد على أن المعاملات التي حدثت مصرح بها، وقد تم تسجيلها بالكامل وتشغيلها بدقة ، وتشمل الأمثلة على ذلك مراجعة اختبار بيانات الإدخال ومراجعة الترتيب الرقمي مع المتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات أو التصحيح وذلك عند نقطة تسجيل إدخال البيانات.

*متابعة عناصر الرقابة*

**٩٦- ينبغي على المراقب أن يحصل على تفهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على أعمال إعداد التقارير المالية، بما في ذلك أنشطة الرقابة المتصلة بأعمال المراجعة، وكيفية قيام المنشأة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها.**



٩٧- إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية لتقييم مدى فعالية أداء نظام الرقابة الداخلية طوال الوقت. وهذه العملية تتعلق بتقييم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة دورياً واتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية المعدلة بسبب التغييرات في الظروف. وتقوم الإدارة بمتابعة عناصر الرقابة من خلال الأنشطة المستمرة، أو أعمال التقييم المنفصلة، أو مزيج من الاثنين معا. وغالباً ما تدمج أنشطة المتابعة المستمرة مع الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة وتشمل الأنشطة الإدارية والإشرافية المعتادة.

٩٨- نجد في العديد من المنشآت أن المراجعين الداخليين أو الأفراد الذين يؤدون وظائف مشابهة يساهمون في متابعة أنشطة المنشأة. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) "دراسة عمل المراجعة الداخلية" من أجل الحصول على إرشادات إضافية. ويمكن أن تشمل أنشطة المتابعة الخاصة بالإدارة استخدام المعلومات المتحصل عليها من الاتصالات مع الأطراف الخارجية مثل شكاوى العملاء وملاحظات الجهات المختصة والتي يمكن أن تشير إلي مشاكل أو تلقى الضوء على مجالات تكون في حاجة إلى التحسين.

٩٩- أن الكثير من المعلومات المستخدمة في المتابعة يمكن أن يقدمها نظام المعلومات في المنشأة. وإذا لم تكن البيانات المستخدمة للمتابعة دقيقة، فقد يؤدى ذلك بالإدارة للوصول إلى نتائج غير صحيحة من أنشطتها الخاصة بالمتابعة ويحصل المراقب على تفهم لمصادر المعلومات المتصلة بأنشطة المتابعة في المنشأة والأسس التي تستند عليها الإدارة عند دراستها لمدى كفاية مصداقية المعلومات للغرض المعده من أجله. وعندما ينوى المراقب أن يستخدم معلومات المنشأة المقدمة لأنشطة المتابعة مثل تقارير المراجعين الداخليين، يدرس المراقب ما إذا كانت المعلومات تعطى أساس يعتمد عليه وأن تكون تفصيلية بدرجة كافية من أجل أغراض المراقب.

## تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر

**١٠٠- يجب على المراقب تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات.**

وتحقيقا لهذا الغرض يقوم المراقب بالتالي:

- تحديد المخاطر طوال عملية تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة ذات الصلة التي ترتبط بالمخاطر، وبدراسة فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والافصاحات في القوائم المالية.
- ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يحدث من خطأ على مستوى التأكيد.
- دراسة ما إذا كانت المخاطر قوية للحد الذي قد ينتج عنه تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
- دراسة احتمال أن ينشأ عن المخاطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.



١٠١- على المراقب استخدام المعلومات التي تم جمعها خلال إجراءات تقييم الخطر، ويتضمن ذلك أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها عند تقييم تصميم عناصر الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها، كأدلة مساعدة في تقييم الخطر. ويستخدم المراقب تقييم الخطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى التي يجب أداؤها.

١٠٢- يحدد المراقب ما إذا كانت مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تحديدها ترتبط بفئات محددة من المعاملات أو بأرصدة الحسابات أو الإفصاحات أو التأكيدات ذات الصلة، أو ما إذا كانت ترتبط بصورة أشمل بالقوائم المالية ككل واحتمالية تأثيرها على كثير من التأكيدات. وهذه المخاطر على مستوى القوائم المالية ككل يمكن أن تنشأ وبصفة خاصة من بيئة رقابة ضعيفة.

١٠٣- إن المخاطر التي تنشأ عن بيئة رقابة ضعيفة قد لا تنحصر في مخاطر فردية محددة لتحريف هام ومؤثر في فئات المعاملات المحددة أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات، حيث أن نقاط الضعف المتمثلة في نقص كفاءة الإدارة أمر قد يكون له تأثير أكثر انتشاراً على القوائم المالية، مما قد يتطلب معه إجراء شامل من ناحية المراقب.

١٠٤- عند إجراء تقييم للمخاطر، يمكن أن يحدد المراقب عناصر الرقابة التي قد تمنع أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر في تأكيدات محددة. وبصفة عامة نجد أن المراقب يصل إلى تفهم لعناصر الرقابة وربطها بالتأكيدات في سياق العمليات والنظم التي تتواجد فيها. وهذا الإجراء يكون مفيداً لان أنشطة المتابعة الفردية غالباً لا تتعامل بنفسها مع الخطر. ولكن في الغالب ما نجد أن أنشطة المتابعة المتعددة مع العناصر الأخرى للرقابة الداخلية ستكون كافية للتعامل مع الخطر.



١٠٥- على العكس من ذلك، نجد أن بعض أنشطة الرقابة يمكن أن يكون لها تأثير محدد على أحد التأكيدات المنفردة المجسدة في أحد الفئات المحددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات. فعلى سبيل المثال، فإن أنشطة المتابعة التي تضعها المنشأة لضمان قيام الأفراد العاملين فيها بحصر وتسجيل المخزون الفعلي سنوياً بطريقة سليمة، ترتبط مباشرة بوجود ومدى اكتمال التأكيدات الخاصة برصيد حساب المخزون.

١٠٦- قد ترتبط عناصر الرقابة أما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بأحد التأكيدات .وكلما زادت العلاقة غير المباشرة كلما قلت فعالية الرقابة في منع أو اكتشاف وتصحيح أعمال التحريف في هذا التأكيد. فعلى سبيل المثال، نجد أن فحص مدير المبيعات لملخص أنشطة البيع لمتاجر محددة في المدينة عادة ما يرتبط بطريقة غير مباشرة بتأكيد اكتمال إيرادات المبيعات. وبالتالي ،يمكن أن يكون أقل فعالية في تخفيض خطر هذا التأكيد عن عناصر الرقابة المرتبطة بصورة مباشرة أكثر بهذا التأكيد مثل متابعة مستندات الشحن مع فواتير المبيعات.

١٠٧- قد يثير تفهم المراقب لنظام الرقابة الداخلية شكوك بخصوص إمكانية مراجعة القوائم المالية للمنشأة. ويمكن أن تكون المخاوف الخاصة بنزاهة إدارة المنشأة جادة جداً إلي الحد الذي ينتهي فيه المراقب إلي عدم إمكان اتمام عملية المراجعة بسبب إعداد الإدارة لإقرارات خاطئة عن القوائم المالية. ويمكن أيضاً أن تتسبب المخاوف الخاصة بظروف مصداقية سجلات المنشأة في احتمال عدم

حصول المراقب على أدله مراجعة كافية ومناسبة لمساندة الرأي غير المتحفظ على القوائم المالية. وفي مثل هذه الظروف، فان المراقب يدرس الحاجة إلي التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، ولكن في بعض الحالات يكون التصرف الوحيد أمام المراقب هو الانسحاب من هذه المهمة.

## المخاطر الهامة التي تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة

**١٠٨- كجزء من تقييم المخاطر وكما هو موضح في الفقرة رقم "١٠٠" ، ينبغي على المراقب أن يقرر أي من المخاطر المحددة طبقاً لحكمه الشخصى تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة (وتعرف مثل هذه المخاطر على أنها "المخاطر الجوهرية")** وبالإضافة لذلك فان معيار المراجعة المصرى رقم (٣٣٠) ( الفقرات "٤٤" و "٥١") يصف إجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد الخطر بأنه جوهرى.

١٠٩- أن تحديد المخاطر الجوهرية، والتي تنشأ في أغلب أعمال المراجعة، هي أمور تعود إلى الحكم المهني للمراقب. وعند ممارسة هذا الحكم، فإن المراقب يستثنى تأثير الضوابط التي تم التعرف عليها والمرتبطة بالخطر وذلك لتحديد ما إذا كانت طبيعة الخطر والحجم المتوقع للتحريف المحتمل بما في ذلك إمكانية أن يتيح الخطر الفرصة لنشوء تحريفات متعددة ومما يستدعى اعتبارات مراجعة خاصة. و احتمال أن تتسبب المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تكون عرضة للتشغيل النظامي في مخاطر هامة قليلة، لان فيها مخاطر متأصلة أقل. ومن ناحية أخرى نجد أن المخاطر الجوهرية غالبا ما تنشأ من مخاطر التشغيل الذي يمكن أن ينتج عنه تحريف هام ومؤثر. وعند الأخذ في الاعتبار طبيعة المخاطر، يدرس المراقب عدداً من الموضوعات التي تشمل الأمور التالية:

- ما إذا كان هذا الخطر هو خطر غش وتدليس.
- ما إذا كان الخطر مرتبطا بأية تطورات اقتصادية أو محاسبية أو أية تطورات أخرى هامة، وبالتالي فانه يتطلب اهتماما خاصاً.
- مدى تعقد المعاملات.
- ما إذا كان الخطر يشمل معاملات هامة مع الأطراف ذوى العلاقة.
- درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المرتبطة بالخطر، وبصفة خاصة تلك التي تشمل مجالاً واسعاً من قياسات عدم التأكد.
- ما إذا كان الخطر يشمل معاملات هامة تكون خارج المسار الطبيعي لنشاط المنشأة، أو تلك التي تبدو غير عادية.

١١٠- ترتبط المخاطر الجوهرية في الغالب بمعاملات هامة غير روتينية، وأمور تعتمد على الحكم الشخصى. والمعاملات غير الروتينية هي معاملات غير عادية سواء في الحجم أو في الطبيعة، وبالتالي فهي قليلة الحدوث. أما الأمور التى تعتمد على الحكم الشخصى، فقد تشمل التقديرات المحاسبية والتي قد يشوبها قدراً كبيراً من عدم التيقن في قياسها.

١١١- إن مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناشئة عن المعاملات غير الروتينية قد تكون بدرجة أكبر وهي تنشأ عن عدة أمور منها:

- تدخل الإدارة بدرجة كبيرة لتحديد المعالجة المحاسبية.
- التدخل اليدوى الكبير لتجميع ومعالجة البيانات.
- الحسابات أو المبادئ المحاسبية المعقدة.
- طبيعة المعاملات غير الروتينية والتي قد تجعل من الصعب على المنشأة تنفيذ عناصر رقابة فعالة على المخاطر.



١١٢- وبالنسبة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبطة بأمور هامة تتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تعتمد على الحكم الشخصي فإنها تكون أكبر وقد تنشأ عن أمور منها:

- التباين في تفسيرات المبادئ المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية أو الاعتراف بالإيراد.
- قد تتسم الأحكام الشخصية المطلوبة بعدم الموضوعية، أو تكون معقدة أو تتطلب افتراضات عن تأثيرات الأحداث المستقبلية، مثل الأحكام الخاصة بالقيمة العادلة.

**١١٣- في حالة المخاطر الجوهرية يتعين على مراقب الحسابات القيام بتقييم تصميم عناصر الرقابة المتعلقة بالمنشأة، بما في ذلك الأنشطة الرقابية ذات الصلة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذها.** ويتم تفهم عناصر رقابة المنشأة المرتبطة بالمخاطر الجوهرية بهدف إتاحة المعلومات المناسبة للمراقب لتصميم أسلوب مراجعة فعال. كما يجب أن تكون الإدارة على دراية بالمخاطر الجوهرية. ورغم ما سبق ذكره فإن عناصر الرقابة الروتينية غالباً ما لا تكون فعالة في مواجهة المخاطر المرتبطة بالأمور الهامة غير الروتينية أو التي تعتمد على الحكم الشخصي. وعلى ذلك تشمل درجة تفهم المراقب ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتصميم وتنفيذ عناصر الرقابة من أجل مثل هذه المخاطر الجوهرية، وكيفية استجابة الإدارة إلى مثل هذه المخاطر، وما إذا كانت أنشطة الرقابة مثل مراجعة الافتراضات من قبل الإدارة العليا أو الخبراء قد طبقت، وما

إذا كان المسئولون عن الحوكمة قد قاموا بتنفيذ الإجراءات الرسمية للتقدير أو الموافقة لمواجهة هذه المخاطر. على سبيل المثال عند تلقي المنشأة إعلان عن قضية هامة، فإن الوقوف على مدى استجابة المنشأة لهذا الحدث يمكن تبينه من رد فعلها بالحصول على رأي المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي وما إذا كان قد تم عمل تقييم للأثر المحتمل والأسلوب المقترح للإفصاح عن هذه الظروف في القوائم المالية.

١١٤- في حالة عدم استجابة الإدارة لتنفيذ عناصر رقابة على المخاطر الجوهرية بطريقة مناسبة، وإذا ما انتهى المراقب نتيجة لذلك إلي وجود نقطة ضعف هامة ومؤثرة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإنه يقوم بإبلاغ هذا الأمر إلى المسئولين عن الحوكمة كما هو مطلوب طبقا للفقرة "١٢٠" من هذا المعيار وفي هذه الظروف، يدرس المراقب التأثيرات من أجل تقييمه للخطر.

## المخاطر التي لا تستطيع إجراءات التحقق بمفردها توفير أدلة مراجعة كافيةً ومناسبة لها

**١١٥- ينبغي علي المراقب ، كجزء من تقييم الخطر وكما تم شرحه في الفقرة رقم "١٠٠" ، تقييم تصميم عناصر الرقابة في المنشأة ومدي تنفيذها، بما في ذلك الأنشطة الرقابية المرتبطة بها والمطبقة على هذه المخاطر والتي طبقا لحكم المراقب المهنى لا يكون من الممكن أو الواقعي تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول مع أدلة مراجعة تم الحصول عليها فقط من إجراءات التحقق.** يتم شرح نتائج إجراءات المراجعة الإضافية لتحديد مثل هذه المخاطر في الفقرة رقم "٢٥" من معيار المراجعة المصري رقم(٣٣٠).

١١٦- تمكن درجة تفهم المراقب لنظم معلومات المنشأة ذات الصلة بعملية إعداد التقارير المالية المراقب من تحديد المخاطر الخاصة بالتحريف الهام والمؤثر والتي تتصل مباشرة بتسجيل المعاملات الروتينية أو أرصدة الحسابات، وإعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها، بما فى ذلك مخاطر التشغيل غير الدقيق، أو غير المكتمل. ومن المعتاد، أن ترتبط مثل هذه المخاطر بالفئات الهامة من المعاملات مثل إيرادات المنشأة ومشترياتها و المتحصلات أو المدفوعات النقدية.

١١٧- غالباً ما تسمح خصائص معاملات الأنشطة الروتينية التي تتم يومياً، بتشغيل آلي عالي المستوي بدون أو مع قليل من التدخل اليدوي. وفي مثل هذه الحالات قد لا يكون من الممكن أداء إجراءات التحقق فقط فيما يتعلق بالخطر. فعلى سبيل المثال في الظروف التى يتم فيها البدء بكميات

ضخمة من معلومات المنشأة، وتسجيلها ومعالجتها و التقرير عنها بطريقة اليكترونية كما يحدث في النظم المتكاملة، فى هذه الظروف قد يجد المراقب أنه ليس ممكنا أن يتم تصميم إجراءات تحقق فعالة توفر بنفسها أدلة مراجعة مناسبة وكافية عن عدم تحريف فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات المعنية تحريفا هاما ومؤثرا، حيث أنه في مثل هذه الحالات قد تتاح أدلة المراجعة فقط في صورة اليكترونية، كما أن كفاءتها وجودتها عادة ما تعتمد على فعالية عناصر الرقابة بالنسبة لمدى دقتها واكتمالها. وعلاوة علي ذلك فان احتمالية حدوث بدء غير سليم أو تعديل في المعلومات مع عدم اكتشافه يكون أكبر في حالة تسجيل أو تشغيل أو إعداد تقارير عنها فقط في صورة اليكترونية مع عدم فعالية عناصر الرقابة المرتبطة بها.

١١٨- من أمثلة المواقف التى يستحيل معها قيام المراقب بتصميم إجراءات تحقق فعالة تعطى بمفردها أدلة مراجعة كافية وسليمة بأن بعض التأكيدات لم يتم تحريفها تحريفا هاما ومؤثرا الآتي:

- مزاولة المنشأة لأنشطتها باستخدام تكنولوجيا المعلومات لإصدار طلبات الشراء و استلام البضائع على أساس قواعد محددة مسبقاً لما سيتم طلبه وبأى كميات وان يتم سداد حسابات الموردين المرتبطة بذلك على أساس قرارات يصدرها النظام وتبدأ عند تأكيد استلام البضائع وشروط السداد. مع عدم وجود أى مستندات تصدر أو لا يحتفظ بها لأوامر الشراء أو استلام البضائع بخلاف تلك التي تتم عن طريق نظام تكنولوجيا المعلومات.
- قيام المنشأة بتوفير الخدمات للعملاء عن طريق الوسائل الالكترونية (على سبيل المثال مقدم خدمة الانترنت أو شركة الاتصالات) وتستخدم تكنولوجيا المعلومات لإنتاج سجل للخدمات التي يتم تقديمها لعملائها، يقوم ببدء ومعالجة نظام إعداد الفواتير للخدمات المقدمة ويتم تسجيل هذه المبالغ أوتوماتيكيا في سجلات محاسبية اليكترونية تشكل جزءا من النظام المستخدم لإعداد القوائم المالية للمنشأة.

## مراجعة تقييم الخطر

١١٩- يستند تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد على أساس وجود أدلة مراجعة، ويمكن أن يتغير هذا التقييم أثناء سير عملية المراجعة في حالة الحصول علي أي أدلة مراجعة إضافية . ويمكن أن يستند تقييم الخطر على توقع بأن عناصر الرقابة تعمل بفعالية لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد. وعند أداء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة على فعالية تشغيلها، قد يحصل المراقب على أدلة مراجعة بان

عناصر الرقابة لا تعمل بفعالية في أوقات معينة أثناء عملية المراجعة، وبالمثل، فعند أداء إجراءات التحقق يمكن للمراقب اكتشاف أن التحريفات تتم على مبالغ أو أنها تتكرر بصورة أكبر مما انتهي إليه تقييم المراقب للخطر. وفي تلك الحالات حيث يحصل المراقب على أدلة المراجعة من أداء إجراءات مراجعة إضافية والتي تميل للتعارض مع دليل المراجعة الذي على أساسه قام المراقب بوضع تقييمه، فإن عليه القيام بتعديل التقييم ويعدل إجراءات المراجعة التي تم تخطيطها طبقا لذلك. راجع الفقرات أرقام "٦٦" و "٧٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) من أجل الحصول على إرشادات إضافية.

### الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة والإدارة

**١٢٠- على المراقب سرعة إبلاغ المسئولين عن الحوكمة والإدارة، وعلى المستوي الوظيفي المناسب من المسئولية، بنقاط الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، التي قد يكتشفها المراقب .**

١٢١- إذا قام المراقب بتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي لم تقم المنشأة بالسيطرة عليه أو ان الرقابة عليه كانت غير كافية أو أن تقدير المراقب قد انتهي لوجود ضعف هام ومؤثر في عملية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة ، في هذه الحالة يقوم المراقب بإضافة نقاط الضعف التي وجدها في نظام الرقابة الداخلية ضمن أمور المراجعة التي سيقوم بإبلاغها للمسئولون عن الحوكمة . راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) "الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة " .

### التوثيق

**١٢٢- على المراقب توثيق الأمور التالية:**

**(أ) المناقشات التى تتم بين أعضاء فريق العمل فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ أو غش والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها.**

**و(ب) العناصر الرئيسية لمدى التفهم الذي تم الحصول عليه فيما يخص كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المشار إليها في الفقرة رقم "٢٠" ، بما في ذلك كل من عناصر الرقابة الداخلية المحددة في الفقرة رقم "٤٣" وذلك من أجل تقييم**

**مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، وتقييم مصادر المعلومات التي تم الحصول منها على هذا التفهم، وكذلك إجراءات تقييم الخطر.**

**و(ج) مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تحديدها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكد كما هو مطلوب طبقاً للفقرة رقم "١٠٠".**

**و(د) المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات الصلة التي تم تقييمها نتيجة لمتطلبات الفقرتين ""١١٣" ، "١١٥".**

١٢٣- ترجع الطريقة التي يتم بها توثيق هذه الأمور إلى تقدير المراقب وذلك باستخدام الحكم المهني. وبصفة خاصة يمكن أن يتم توثيق نتائج تقييم الخطر منفصلة، أو أنه يمكن توثيقها كجزء من عملية التوثيق التي يقوم بها المراقب للإجراءات الإضافية (راجع الفقرة رقم "٧٣" من معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) للحصول على إرشادات إضافية). ومن أمثلة الطرق الهامة المستخدمة وحدها أو مع طرق أخرى، الوصف المكتوب و الاستقصاءات و قوائم المراجعة وخرائط التدفق. ويمكن أيضا أن تكون مثل هذه الطرق مفيدة في عملية توثيق تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي القوائم المالية ككل ومستوى التأكيدات . ويتأثر شكل ومدي عملية التوثيق هذه بطبيعة وحجم ودرجة التعقيد في معاملات ونظم المنشأة ونظام الرقابة الداخلية بها، ومدى إتاحة المعلومات من المنشأة، والطريقة المحددة للمراجعة والتكنولوجيا المستخدمة في إجراء المراجعة. أن وسائل توثيق تفهم نظم المعلومات المعقدة والتي يتم فيها عدد كبير من المعاملات بطريقة اليكترونية من بدء وتسجيل ومعالجة وإعداد تقارير مثلاً يمكن أن تشمل خرائط التدفق والاستقصاءات أو جداول اتخاذ القرار. وبالنسبة لنظام المعلومات الذي يكون محدداً أو لا يستخدم تكنولوجيا المعلومات أو الذي يتم فيه معالجة قليل من المعاملات (على سبيل المثال، الديون طويلة الأجل) يمكن الإكتفاء بالتوثيق في شكل شرح مكتوب. ومن المعتاد أن نجد أنه كلما كانت المنشأة معقدة، فكلما زادت إجراءات المراجعة التي يتم إجراؤها بواسطة المراقب، ومن ثم زادت عملية التوثيق التي يقوم بها المراقب. ويوفر معيار المراجعة المصري رقم ( ٢٣٠ ) "توثيق أعمال المراجعة" إرشادات تتعلق بالتوثيق في سياق مراجعة القوائم المالية.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (١)
# تفهم المنشأة وبيئتها

يوفر هذا الملحق إرشاداً إضافياً لموضوعات يضعها المراقب في اعتباره عندما يرغب في التوصل إلى تفهم للصناعة، والعوامل التنظيمية، والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر في المنشأة، ويشمل ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وطبيعة المنشأة، وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر النشاط ذات الصلة وقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة . وتغطي الأمثلة المعطاة نطاق عريض من الموضوعات يكون قابل للتطبيق على كثير من مهام المراجعة، ومع ذلك لا تكون جميع الموضوعات ذات صله بكل مهمة مراجعة، وقائمة الأمثلة ليس بالضرورة كاملة. وتوجد إرشادات إضافية عن الرقابة الداخلية في الملحق (٢) .

## العوامل الصناعية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التي يمكن للمراقب دراستها ما يلى :

- ظروف الصناعة
  - السوق والمنافسة و الطلب والقدرة الإنتاجية والمنافسة السعرية.
  - الأنشطة الدورية أو الموسمية.
  - تكنولوجيا الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
  - إمدادات الطاقة وتكلفتها.
- البيئة التنظيمية
  - المبادئ المحاسبية والممارسات الصناعية المحددة.
  - إطار العمل التنظيمى للصناعة.
  - التشريعات واللوائح التي تؤثر بشدة على العمليات الإنتاجية للمنشأة.
    - المتطلبات التنظيمية.
    - الأنشطة الإشرافية المباشرة.
  - الضرائب (ضرائب الدخل وغيرها) .
  - السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على سلوك أنشطة المنشأة.
    - السياسات النقدية، بما في ذلك الضوابط على النقد الأجنبى.
    - السياسات المالية.

- الحوافز المالية . (على سبيل المثال برامج المساعدة الحكومية).
- التعريفات الجمركية، والقيود على التجارة.

– المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وعلى نشاط المنشأة.

- العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر حالياً على نشاط المنشأة .

– المستوى العام للنشاط الاقتصادى (على سبيل المثال الكساد، النمو).
– معدلات الفائدة ومدى توافر التمويل.
– التضخم، وإعادة تقييم العملة.

## طبيعة المنشأة

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التي يمكن للمراقب أن يدرسها ما يلى :

*عمليات النشاط*

- طبيعة مصادر الإيراد (على سبيل المثال،صانع، بائع جملة، بنوك أو تامين أو خدمات مالية أخرى، تصدير واستيراد، مرافق، نقل، ومنتجات وخدمات تكنولوجية).
- المنتجات أو الخدمات والأسواق (على سبيل المثال، عملاء رئيسيون وتعاقدات، شروط السداد، هامش الربح، النصيب في السوق، المنافسون، الصادرات، سياسات التسعير، سمعة المنتجات، الضمانات ، الاتجاهات ،استراتيجية وأهداف التسويق، العمليات الصناعية).
- إدارة العمليات الإنتاجية (على سبيل المثال، المراحل وطرق الإنتاج ، قطاعات النشاط ، تسليم المنتجات والخدمات، تفاصيل التقليص أو التوسع في العمليات).
- التحالفات و المشروعات المشتركة والحصول علي خدمات من خبراء .
- المشاركة في التجارة الإليكترونية، بما في ذلك مبيعات الانترنت وأنشطة التسويق.
- الإنتشار الجغرافي وتقسيم الصناعة إلى قطاعات.
- مواقع مصانع الإنتاج والمخازن والمكاتب.
- العملاء الرئيسيون.
- الموردون الهامون للسلع والخدمات (على سبيل المثال، التعاقدات طويلة الأجل، استقرار الإمدادات، شروط السداد، الواردات، طرق التسليم مثل .. طريقة التسليم الفورى )
- التوظيف (على سبيل المثال، طبقاً للموقع، العرض، مستويات الأجور، التعاقدات النقابية، المعاش و مزايا ما بعد التقاعد، خيارات الأسهم أو ترتيبات الحوافز واللوائح الحكومية المرتبطة بموضوعات التوظيف).

- أنشطة الأبحاث والتطوير و مصروفاتها.
- المعاملات التي تتم مع الأطراف ذوي العلاقة.

*الاستثمارات*

- أنشطة الاستحواذ، أو الاندماج، أو التخلص من أنشطة الأعمال (سواء كان المخطط لها أو التي يتم تنفيذها حالياً).
- الاستثمارات و التصرفات على الأوراق المالية والقروض.
- أنشطة الاستثمار الرأسمالى، بما في ذلك الاستثمارات في المصانع والمعدات والتكنولوجيا وأية تغييرات حالية أو مخطط لها.
- الاستثمار في منشآت لا تدخل فى التجميع، بما في ذلك أعمال الشراكة، والمشروعات المشتركة، والمنشآت ذات الأغراض الخاصة.

*التمويل*

- هيكل المجموعة- أهم الشركات التابعة و الشقيقة بما فى ذلك المنشآت داخل التجميع أو خارجه
- هيكل الديون، بما في ذلك الاتفاقيات، والقيود، والضمانات، والترتيبات التمويلية الموجودة خارج الميزانية.
- تأجير العقارات أو المصانع أو المعدات للإستخدام في النشاط.
- الملاك المستفيدون (المحليون ، أو الأجانب، وسمعة النشاط، والخبرة).
- الأطراف ذوي العلاقة.
- استخدام مشتقات الأدوات المالية.

*إعداد التقارير المالية*

- المبادئ المحاسبية والممارسات المحددة في الصناعة.
- ممارسات الاعتراف بالإيراد.
- المحاسبة بالقيمة العادلة.
- المخزون (على سبيل المثال، المواقع، والكميات).
- الأصول والالتزامات والمعاملات بالعملة الأجنبية.
- العناصر الهامة المحددة في الصناعة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات فى

البنوك، وحسابات العملاء والمخزون فى الشركات الصناعية، والأبحاث والتطوير فى شركات صناعة الأدوية).

- المحاسبة عن المعاملات غير العادية أو المعقدة بما في ذلك تلك المعاملات في المجالات المتعارضة أو الحديثة (على سبيل المثال، حسابات المدفوعات على أساس الأسهم).
- العرض والافصاح في القوائم المالية.

## الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر النشاط ذات الصلة

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التي يمكن للمراقب دراستها ما يلى:

- وجود الأهداف (مثل كيفية تعامل المنشأة مع عوامل الصناعة، والعوامل التنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية) والمتعلقة على سبيل المثال بما يلي:
  - تطورات الصناعة (مخاطر النشاط المحتملة مثل افتقار المنشأة للأفراد أو الخبرات للتعامل مع المتغيرات في الصناعة).
  - المنتجات والخدمات الجديدة (مخاطر النشاط المحتملة يمكن أن تكون على سبيل المثال تزايد الالتزامات المتعلقة بالمنتج).
  - التوسع في النشاط (مخاطر النشاط المحتملة والتي قد تتمثل في عدم تقدير الطلب بدقة).
  - المتطلبات المحاسبية الجديدة (مخاطر النشاط المحتملة مثل التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم، أو التكاليف المتزايدة).
  - المتطلبات التنظيمية (مخاطر النشاط المحتملة مثل تزايد التعرض للمخاطر القانونية).
  - المتطلبات المالية الحالية والمنتظرة (مخاطر النشاط المحتملة قد تتمثل في فقدان التمويل نتيجة لعدم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها).
  - استخدام تكنولوجيا المعلومات (مخاطر النشاط المحتملة مثل عدم توافق النظام مع العمليات).
- تأثيرات تنفيذ الإستراتيجية، وبصفة خاصة أية تأثيرات قد تؤدى إلى متطلبات محاسبية جديدة (مخاطر النشاط المحتملة قد تتمثل في التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم).

## قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التى يمكن للمراقب دراستها ما يلى:

- النسب الهامة وإحصائيات التشغيل.
- مؤشرات الأداء الهامة.
- مقاييس أداء الموظفين و السياسات التشجيعية للأجور.
- الاتجاهات.
- استخدام تقارير التنبؤ، والموازنات التقديرية، وتحليل الانحرافات.
- تقارير المحللون وتقارير التصنيف الإئتمانى.
- تحليل المنافسين.
- الأداء المالى من فترة لأخرى (نمو الإيرادات، والربحية، والرافعة المالية).

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٢)
# عناصر الرقابة الداخلية

١- كما هو مذكور فى الفقرة "٤٣" وتم شرحه فى الفقرات من "٦٧" إلى "٩٩" يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية:

(أ) بيئة الرقابة.

و(ب) عملية تقييم الخطر في المنشأة.

و(ج) نظام المعلومات ويتضمن ذلك عمليات النشاط ذات الصلة المتعلقة بإعداد التقارير المالية والاتصالات.

و(د) الأنشطة الرقابية.

و(هـ) متابعة عناصر الرقابة.

و يفسر هذا الملحق فيما يلى العناصر الواردة أعلاه حيث أنها تتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية.



### بيئة الرقابة

٢- تشمل بيئة الرقابة التصرفات و الإلمام بالأمور و تصرفات الإدارة و المسئولون عن الحوكمة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وأهميته فى المنشأة. وتشمل بيئة الرقابة أيضا وظائف الحوكمة والإدارة و ضبط إيقاع المنظمة، وتقوى من مدى الوعى الرقابي للعاملين بها. أنها الأساس للرقابة الداخلية الفعالة، والتى توفر الالتزام والهيكل التنظيمى.

٣- تشمل بيئة الرقابة العناصر التالية:

(أ) *الاتصالات وتأكيد النزاهة والقيم الأخلاقية:* إن مدى فاعلية عناصر الرقابة لا يمكن أن يعلو فوق النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضعها وتقييمها ومتابعتها. والنزاهة والقيم الأخلاقية هى عناصر أساسية لبيئة الرقابة التى تؤثر فى مدى فعالية التصميم والإدارة و متابعة العناصر الأخرى فى نظام الرقابة الداخلية. إن النزاهة والقيم الأخلاقية هى نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة، وكيف يتم تبليغها، وكيف يتم فرضها فى الواقع العملى. وهى تشمل إجراءات الإدارة لمنع أو الحد من الدوافع والإغراءات التى يمكن أن تدفع الأفراد إلى التورط فى أفعال غير شريفة،

أو غير قانونية، أو غير أخلاقية كما أنها تشمل توصيل معايير قيم وسلوكيات المنشأة إلى الأفراد من خلال عرض السياسات وميثاق الشرف وقواعد السلوك بإعطاء القدوة.

(ب) *الالتزام بالكفاءة:* الكفاءة هى تلك المعارف والمهارات المطلوبة لأداء المهام التى تحدد وظيفة الفرد. ويشمل الالتزام بالكفاءة مراعاة مستويات الكفاءة فى وظيفة معينة وكيف يمكن لهذه المستويات أن تترجم إلى مهارات ومعارف أساسية.

(ج) *مشاركة المسئولون عن الحوكمة:* تتأثر درجة الوعي الرقابي في المنشأة بشدة بهؤلاء المسئولون عن الحوكمة. وتشمل الصفات المميزة لهؤلاء المسئولون عن الحوكمة استقلالهم عن الإدارة، وخبرتهم، ومكانتهم الرفيعة ومدى مشاركتهم وتدقيقهم فى الأنشطة، ومدى ملاءمة أفعالهم، والمعلومات التى يتلقونها، والدرجة التى يتم بها إثارة المسائل الصعبة وملاحقة الإدارة بها، ومدى تفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين. ويتم الاعتراف بمدي أهمية مسئوليات المسئولون عن الحوكمة فى قواعد الممارسة واللوائح أو الإرشادات المقدمة من أجل مصلحة هؤلاء المسئولون عن الحوكمة. وتشمل المسئوليات الأخرى للمسئولون عن الحوكمة الإشراف علي التصميم والتشغيل الفعال لإجراءات الإنذار المبكر وعملية فحص مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة.

(د) *فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل:* تشمل فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل نطاق واسع من الخصائص. ويمكن أن تشمل هذه الخصائص المميزة ، منهج الإدارة فى التعرف على ومتابعة مخاطر النشاط و الاتجاهات والإجراءات التى تتخذها الإدارة تجاه إعداد التقارير المالية (الاختيار المتحفظ أو الجرئ من البدائل المتاحة لمبادئ المحاسبة، ومدى الوعى و التحفظ فيما يتم من عمله من تقديرات محاسبية)، واتجاهات الإدارة تجاه معالجة المعلومات ووظيفة المحاسبة و الأفراد الآخرين.

(هـ) *الهيكل التنظيمى:* يشكل الهيكل التنظيمى للمنشأة إطار العمل الذى يتم من خلاله التخطيط والتنفيذ و متابعة وفحص أنشطتها لتحقيق الأهداف العريضة للمنشأة. ويشمل إنشاء هيكل تنظيمى مرتبط بذلك مراعاة المجالات الهامة للسلطة والمسئولية والخطوط المناسبة لإعداد التقارير. وتقوم المنشأة بوضع الهيكل التنظيمى المناسب لحاجاتها. ويعتمد مدى صلاحية الهيكل التنظيمى للمنشأة جزئياً على حجمها وطبيعة أنشطتها.

(و) *تفويض السلطة والمسئولية:* ويشمل هذا العامل كيفية تفويض السلطة والمسئولية عن الأنشطة التشغيلية وكيفية إقامة علاقات إعداد التقارير وتسلسل السلطة. كما أنها تشمل السياسات المرتبطة بممارسات الأنشطة المناسبة، ومعرفة وخبرة الأفراد المهمين والموارد الموجودة من أجل تنفيذ الواجبات. وبالإضافة لذلك، فإنها تشمل السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الأفراد يفهمون أهداف المنشأة، وكيف تترابط أفعال الأفراد فيها وتتصل ببعضها البعض وتساهم فى هذه الأهداف، وتميز كيف ولماذا سيكونوا مسئولين.

(ز) *سياسات وممارسات الموارد البشرية:* ترتبط سياسات الموارد البشرية وممارستها بأعمال التعيين، والتعريف، والتدريب، والتقييم،و التشاور، والترقيات والمستحقات، والإجراءات التأديبية. ومثال ذلك وجود معايير لاختيار أفضل الأفراد المؤهلين مع التركيز على الخلفية التعليمية، وخبرة العمل السابقة والإنجازات السابقة و أدلة النزاهة والقيم الأخلاقية، بما يظهر بوضوح عن التزام المنشأة بالأفراد الأكفاء والذين هم محل الثقة. وسياسات التدريب التى توصل المهام والمسئوليات المستقبلية وتشمل ممارسات مثل مدارس التدريب والحلقات الدراسية والتي تعلن بوضوح عن المستويات المتوقعة للأداء والسلوك. كما أن الترقيات التى تعتمد على تقديرات الأداء الدورية توضح التزام المنشأة بتقدم الأفراد المؤهلين إلى مستويات أعلى من المسئولية.

التطبيقات على المنشآت الصغيرة

٤- يمكن أن تنفذ المنشآت الصغيرة عناصر بيئة الرقابة بطريقة مختلفة عن المنشآت الأكبر فى الحجم. ومثال ذلك، يمكن ألا يكون للمنشآت الصغيرة ميثاق شرف للآداب والسلوكيات، ولكنها بدلاً من ذلك، تنشئ ثقافة تركز على أهمية النزاهة والقيم الأخلاقية من خلال عملية الاتصالات الشفهية، وما تمثله الإدارة من قدوة. وبالمثل، فإن المسئولين عن الحوكمة فى المنشآت الصغيرة يمكن ألا يضموا أعضاء مستقلين أو من الخارج.

## عملية تقييم الخطر فى المنشأة

٥- عملية تقييم الخطر فى المنشأة هى عملية تحديد مخاطر النشاط و كيفية التعامل معها والنتائج المترتبة عليها . وتحقيقا لأهداف عملية إعداد التقارير المالية، تشمل عملية تقييم الخطر فى المنشأة كيفية تحديد الإدارة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية التى تعبر بعدالة ووضوح

فى جميع جوانبها الهامة وذلك طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتقدير أهميتها، وتقدير احتمال ظهورها و اتخاذ القرارات بشأن الإجراءات اللازمة للتعامل معهم. فمن الممكن أن تتناول عملية تقييم الخطر فى المنشأة كيفية دراسة المنشأة لاحتمال وجود معاملات غير مسجلة أو أن تحدد وتحلل أهم التقديرات المحاسبية المسجلة فى القوائم المالية. كما ترتبط المخاطر المتعلقة بعملية إعداد التقارير المالية الموثوق فيها أيضا بأحداث أو معاملات محددة.

٦- تشمل المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية الأحداث الداخلية والخارجية والظروف التى يمكن أن تظهر وتؤثر تأثيراً عكسياً على إمكانية المنشأة فى أن تبدأ، وتسجل، وتعالج، وتصدر تقارير عن البيانات المالية التى تتفق مع تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية. ومتى تم تحديد المخاطر، فإن الإدارة تراعى أهميتها، واحتمالية حدوثها، وكيف يتم مواجهتها. والإدارة يمكن أن تبادر إلى عمل خطط، وبرامج أو إجراءات للتعامل مع بعض المخاطر المحددة أو أنها يمكن أن تقرر قبول الخطر بسبب التكلفة أو أى اعتبارات أخرى. و يمكن أن تنشأ المخاطر أو تتغير تبعاً لمثل الظروف التالية:

- *تغيرات فى بيئة التشغيل:* يمكن أن ينتج عن التغيرات فى بيئة التشغيل أو فى البيئة التنظيمية تغير فى الضغوط التنافسية والمخاطر الأخرى الجوهرية.
- *العاملين الجدد:* يمكن أن يكون لدى العاملين الجدد تركيز مختلف أو فهم مختلف للرقابة الداخلية.
- *نظم معلومات جديدة أو مجددة:* التغييرات الهامة والسريعة فى نظم المعلومات يمكن أن تغير من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
- *النمو السريع:* التوسع الضخم والسريع للعمليات الإنتاجية يمكن أن تقيد عناصر الرقابة وتزيد من خطر فشلها.
- *التكنولوجيا الجديدة:* يمكن أن يغير إدخال تكنولوجيا جديدة فى عمليات الإنتاج أو نظم معلومات من الخطر الذي يصاحب الرقابة الداخلية.
- *النماذج أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة فى الأعمال التجارية:* الدخول في مجالات أعمال أو معاملات تكون للمنشأة خبرة قليلة فيها يمكن أن ينشأ عنه مخاطر جديدة تصاحب الرقابة الداخلية.
- *إعادة هيكلة الشركة:* إعادة الهيكلة يمكن أن يصاحبه تخفيض فى أعداد الموظفين وتغيير فى المستوى الأشرافى وتوزيع الاختصاصات الذى يمكن أن يغير الخطر الذي يصاحب الرقابة الداخلية.

- *التوسع فى العمليات الخارجية:* يحمل التوسع فى أو الاستحواذ على عمليات خارجية مخاطر جديدة وفريدة من نوعها والتى يمكن أن تؤثر فى الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال، الخطر الإضافى أو المتغير الناشئ عن المعاملات بالنقد الأجنبى.
- *الإصدارات المحاسبية الجديدة:* تبنى مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير المبادئ المحاسبية يمكن أن يؤثر على المخاطر فى عملية إعداد القوائم المالية.

*التطبيق على المنشآت الصغيرة*

٧- يطبق المفهوم الأساسى لعملية تقييم المنشأة للخطر على كل المنشآت بغض النظر عن حجمها، وأن كان من المحتمل أن تكون هذه العملية أقل رسمية وأقل تنظيماً فى المنشآت الصغرى عما تكون عليه فى المنشآت الأكبر. ويتوجب على المنشآت وضع أهداف لإعداد التقارير المالية، وقد يتم تحديد هذه الأهداف ضمنياً فى المنشآت الصغيرة بدلاً من أن تكون بطريقة واضحة وصريحة. ويمكن أن تكون الإدارة في هذه المنشآت الصغيرة على علم بالمخاطر المرتبطة بهذه الأهداف بدون استخدام التعليمات الرسمية ولكن من خلال المشاركة الشخصية المباشرة مع الموظفين والأطراف الخارجية.



## نظام المعلومات – متضمناً إجراءات تشغيل النشاط المرتبطة به والتي تتعلق بإعداد التقارير المالية والاتصالات

٨- يتكون نظام المعلومات من البنية الأساسية (وهى المكونات المادية ومكونات الأجهزة)، والبرمجيات، والأفراد، والإجراءات، والبيانات. وتكون البنية الأساسية والبرمجيات غائبة أو لها أهمية أقل فى النظم التى تكون يدوية فى الأساس أو يدوية بصورة كليه. وكثيراً من نظم المعلومات تستخدم تكنولوجيا المعلومات استخداما شامل.

٩- يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف إعداد التقارير المالية، والذى يشمل نظام إعداد التقارير المالية من الإجراءات والسجلات المعدة لبدء وتسجيل ومعالجة وإعداد تقارير معاملات المنشأة (إلى جانب الأحداث) وللحفاظ على المسئولية عن الأصول ذات الصلة وكذلك الالتزامات،وحقوق الملكية. ويمكن أن يتم بدء المعاملات يدوياً أو آليا عن طريق إجراءات مبرمجة، ويشمل التسجيل تحديد وجمع المعلومات المرتبطة بالمعاملات أو الأحداث. وتشمل المعالجة مهاماً مثل التصحيح والتحقق والحساب والقياس والتقييم والتلخيص والتسوية سواء تم ذلك بطريقة آلية أو يدوية. ويرتبط إعداد التقارير بتجهيز

التقارير المالية إلى جانب المعلومات الأخرى، سواء كان ذلك فى صيغة اليكترونية أو مطبوعة، والتى تستخدمها المنشأة فى قياس وفحص الأداء المالى للمنشأة وفى وظائف أخرى. وتؤثر جودة المعلومات التى يخرجها النظام على قدرة الإدارة فى اتخاذ القرارات المناسبة فى التحكم فى ومراقبة أنشطة المنشأة وتجهيز تقارير مالية يعتمد عليها.

١٠- تبعاً لذلك فان نظام المعلومات يشمل الأساليب والسجلات التى:

- تحدد وتسجل كل المعاملات الصحيحة.
- تصف المعاملات بانتظام وبتفاصيل كافية للسماح بالتصنيف المناسب للمعاملات من أجل إعداد التقارير المالية.
- قياس قيمة المعاملات بطريقة تسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة فى القوائم المالية.
- تحديد الفترة الزمنية التى تحدث فيها المعاملات للسماح بتسجيل المعاملات فى الفترة المحاسبية السليمة.
- تعرض المعاملات وما يخصها من بيانات و افصاحات فى القوائم المالية بطريقة مناسبة.

١١- تشمل عملية الاتصالات توصيل فهم الأدوار والمسئوليات الفردية التى تخص نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، وهى تشمل ذلك المدى الذى يصل إليه فهم الأفراد لكيفية ربط أنشطتهم فى نظام معلومات التقارير المالية مع عمل الآخرين والوسائل الخاصة بالإبلاغ عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة. وتساعد قنوات الاتصال المفتوح فى التأكيد على أن الاستثناءات قد تم الإبلاغ عنها وتم اتخاذ إجراء بشأنها .

١٢- وتأخذ عملية الاتصال عدة أشكال مثل دليل السياسات، ودليل الحسابات والتقارير المالية، والمذكرات. كما أن عملية الاتصال يمكن أن تتم بطريقة اليكترونية، أو شفوية، ومن خلال إجراءات الإدارة.

التطبيق على المنشآت الصغيرة

١٣- من المحتمل أن تكون نظم المعلومات وما يرتبط بها من عمليات النشاط ذات الصلة بأعمال التقارير المالية فى المنشآت الصغيرة أقل رسمية عما تكون عليه فى المنشآت الأكبر، ولكن دورها يكون فى نفس الأهمية. ويمكن ألا تحتاج المنشآت الصغيرة ذات المشاركة الإدارية النشطة إلى شرح

وتفسير كبير للإجراءات المحاسبية، أو السجلات المحاسبية المعقدة، أو السياسات المكتوبة. وعملية الاتصال يمكن أن تكون أقل رسمية، وتتحقق بسهولة أكبر فى المنشآت الصغيرة عنها فى المنشآت الأكبر نظراً لحجم المنشأة الصغيرة والمستويات القليلة فيها ذلك إلى جانب الوضوح والوجود الكبير للإدارة.

## أنشطة الرقابة

١٤- أنشطة الرقابة هى تلك السياسات والإجراءات التى تساعد فى التأكيد على تنفيذ توجيهات الإدارة، وعلى سبيل المثال، اتخاذ الإجراءات الضرورية للتعامل مع المخاطر التى تهدد تحقيق أهداف المنشأة. وأنشطة الرقابة سواء كانت داخل نظم تكنولوجيا المعلومات أو داخل النظم اليدوية والتي يكون لها أهداف متعددة ويتم تطبيقها على مستويات وظيفية وتنظيمية مختلفة.

١٥- وبصفة عامة نجد أن الأنشطة الرقابية التى تكون مرتبطة بأعمال المراجعة يمكن أن يتم تصنيفها على أنها السياسات والإجراءات التى تنتمى إلى ما يلى:

- *تقويم الأداء:* تشمل الأنشطة الرقابية تقويم وتحليل الأداء الفعلى مقارنة بالموازنات، وتقارير التنبؤ، والأداء فى الفترة السابقة، وما يتصل بها من المجموعات المختلفة من البيانات سواء كانت بيانات تشغيلية أو بيانات مالية مع بعضها البعض، ويتم ذلك مع تحليل العلاقات والإجراءات التصحيحية ، ومقارنة البيانات الداخلية مع المصادر الخارجية للمعلومات، وتقويم الأداء الوظيفى أو أداء النشاط، وذلك مثل مراجعة المديرين لقروض العملاء فى البنك من حيث توزيع القروض طبقاً للفروع، والمنطقة، وأنواع القروض بغرض التحقق من اعتمادها وتحصيلها.

- *معالجة المعلومات:* حيث يتم أداء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة وذلك من أجل مراجعة دقة، واكتمال، واعتماد المعاملات. والمجموعتان الواسعتان للأنشطة الرقابية لنظم المعلومات هى عناصر رقابة للتطبيق وعناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات. و تنطبق عناصر رقابة التطبيقات على معالجة التطبيقات الفردية. وهذه العناصر تساعد فى التأكيد على أن المعاملات حدثت وأنه تم اعتمادها، وأنه قد تم تسجيلها ومعالجتها بالكامل وبدقة. وتشمل أمثلة عناصر رقابة التطبيق، مراجعة الدقة الحسابية للسجلات، والحفاظ على وفحص الحسابات وميزان المراجعة، وعناصر الرقابة الآلية مثل مراجعة تعديلات البيانات المدخلة، ومراجعة التسلسل الرقمى، والمتابعة اليدوية لتقارير الاستثناء.

أما عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات فما هى إلا سياسات وإجراءات ترتبط بكثير من التطبيقات وتدعم التوظيف الفعال لعناصر رقابة التطبيق بالمساعدة على التأكيد على التشغيل السليم والمستمر لنظم المعلومات. وتشمل عناصر الرقابة العامة لنظم المعلومات بصفة عامة عناصر الرقابة على عمليات مركز البيانات وشبكة الأعمال، وتملك برمجيات النظام، والتغيير والصيانة، و تامين الوصول، والاستحواذ على تطبيقات النظام، و تطويره، وصيانته. وهذه العناصر تنطبق على بيئات الكمبيوتر سواء الكبير منها أو الصغير، وبيئة المستخدم النهائى. وأمثلة عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات هى عناصر رقابة تغيير البرنامج، وعناصر الرقابة التى تحد من الوصول إلى البرامج أو إلى البيانات ، وعناصر الرقابة على تنفيذ الإعدادات الجديدة من مجموعة البرمجيات التطبيقية، وعناصر الرقابة على برمجيات النظام التى تحد من الوصول، أو متابعة استخدام مرافق النظام التى يمكن أن تغير من البيانات أو السجلات المالية بدون أن تترك مجال للمراجعة.

- *عناصر الرقابة المادية:* وتشمل هذه الأنشطة الأمن المادي للأصول، ويتضمن ذلك أدوات الحماية المناسبة مثل أجهزة الأمن ضد الوصول إلى الأصول والسجلات، إعطاء تصريح بالوصول إلى برامج الكمبيوتر وملفات البيانات، والإحصائيات والمقارنات الدورية مع المبالغ التى تظهر على سجلات المراقبة (على سبيل المثال مقارنة نتائج جرد النقدية، أو الأوراق المالية أو المخزون مع السجلات المحاسبية). والمدى الذى يمكن أن تصل إليه عناصر الرقابة المادية فى منع سرقة الأصول تؤثر على مدى المصداقية في إعداد القوائم المالية، ولذلك فإن عملية المراجعة تختلف تبعاً للحالات مثل أن تكون الأصول معرضة بدرجة كبيرة لسوء الاستخدام. فعلى سبيل المثال نجد أن هذه العناصر تكون فى العادة غير ذات صلة عند اكتشاف خسائر فى المخزون طبقاً للجرد الفعلى الدورى ويتم تسجيلها فى القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما تعتمد الإدارة بالكامل على البطاقات المستمرة للمخزون تحقيقا لأغراض التقارير المالية، فإن عناصر رقابة الأمن المادية تكون هنا مرتبطة بعملية المراجعة.
- *توزيع الاختصاصات :* الهدف منها تكليف أفراد مختلفون بمسئولية التصريح بالمعاملات، وتسجيلها ، و حيازة الأصول مما يؤدى إلى تقليل فرص السماح لأى شخص بأن يكون فى موقف يسمح له بأن يرتكب فيه ويخفي الأخطاء أو الغش أثناء قيام هذا الشخص بأداء مهامه العادية وتشمل الأمثلة علي توزيع الاختصاصات عملية إعداد التقارير ، و فحص واعتماد التسويات، واعتماد ومراقبة المستندات.

١٦- يمكن أن تعتمد أنشطة رقابية محددة على وجود سياسات على مستوى أعلى يتم وضعها بمعرفة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة. وعلى سبيل المثال، فإن عناصر الرقابة بشأن التفويض في الاستثمار قد تتمثل في وضع مستويات وحدود للاستثمار بواسطة المسئولين عن الحوكمة، وعلى العكس من ذلك نجد أن المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ الرئيسية أو نقل أصول الشركة يمكن أن تتطلب مستوى عال من الاعتماد، وتشمل فى بعض الحالات ضرورة الحصول على موافقة الجمعية العامة للمنشأة.

*التطبيق على المنشآت الصغيرة*

١٧- يحتمل أن تكون المفاهيم التى ترتكز عليها أنشطة رقابية فى المنشآت الصغيرة مشابهة لتلك الموجودة فى منشآت أكبر، ولكن يختلف الشكل الرسمي الذي يتم به أداؤها. وأيضا، قد تجد المنشآت الصغيرة أن أنواع محددة من الأنشطة الرقابية تكون غير ذات صلة بالموضوعات المطروحة بسبب عناصر الرقابة المطبقة بواسطة الإدارة. وعلى سبيل المثال فإن احتفاظ الإدارة بالسلطة للموافقة علي البيع بالأجل ، والمشتريات الهامة الضخمة، و استخدام التسهيلات الائتمانية يمكن أن يوفر رقابة قوية على هذه الأنشطة، وبذلك تقل أو قد لا تكون هناك حاجة إلى أنشطة رقابية أكثر تفصيلاً. والتوزيع المناسب للاختصاصات غالباً ما يؤدى إلى صعوبات فى المنشآت الصغيرة. حتى الشركات التى يقل فيها عدد العاملين ، يمكن أن تكون قادرة على تكليفهم بمسئولياتهم لتحقيق التوزيع الجيد للاختصاصات، وإذا لم يكن ذلك ممكناً، فتقوم باستخدام وإشراف الإدارة علي الأنشطة المتعارضة لتحقيق أهداف الرقابة.

## متابعة عناصر الرقابة

١٨- إن أحد المسئوليات الهامة للإدارة تتمثل فى وضع و الاحتفاظ بنظام الرقابة الداخلية بصفة مستمرة، وتشمل متابعة الإدارة لعناصر الرقابة الوقوف على ما إذا كانت هذه العناصر تعمل وفقاً للمخطط وأنه يتم تعديلها لتكون مناسبة للتغيرات فى الظروف. ويمكن أن تشمل متابعة عناصر الرقابة أنشطة مثل فحص الإدارة عما أن كانت التسويات البنكية يتم تجهيزها دورياً، وأن تقييم المراجعين الداخليين لمدى تنفيذ مسئولي المبيعات لسياسات المنشأة من ناحية شروط عقود المبيعات ورأى الإدارة القانونية من ناحية تطبيق سياسات الممارسات الأخلاقية أو أنشطة المنشأة الأخرى.

١٩- إن متابعة عناصر الرقابة هى عملية لتقييم جودة أداء عناصر الرقابة الداخلية بمرور الوقت. وتشمل تقييم تصميم وتشغيل عناصر رقابة على أسس زمنية واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وعملية المتابعة تتم لضمان استمرار عناصر الرقابة فى العمل بكفاءة. وعلى سبيل المثال، فإذا لم يتم متابعة توقيت ودقة التسويات البنكية، فمن المحتمل أن يتوقف المختص بها عن عملها. ومتابعة عناصر الرقابة تتم من خلال أنشطة المتابعة المستمرة، والتقييمات المنفصلة، أو مزيج من الاثنين.

٢٠- يتم مباشرة أنشطة المتابعة المستمرة لإنظمة الرقابة من خلال أطار الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة وتشمل الأنشطة الإدارية والإشرافية المعتادة. ويكون كل من مديرو المبيعات، والمشتريات، والإنتاج على مستوى الشركة ومستوى القطاعات على صلة بالعمليات التشغيلية ويمكن أن يطلبوا تقارير عنها و التى قد تختلف بصورة كبيرة عما يعرفونه عن أمور التشغيل.

٢١- فى كثير من المنشآت، يستمر المراجعون الداخليون أو الأفراد الذين يؤدون وظائف مشابهة فى المساهمة فى متابعة عناصر رقابة المنشأة من خلال عمليات تقييم منفصلة. فهم يقومون بصفة منتظمة بتوفير معلومات عن أداء الرقابة الداخلية، ويركزون انتباههم بشدة على تقييم تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية. وهم يقومون باستمرار بتبليغ معلومات عن نقاط القوة والضعف والتوصيات من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.

٢٢- يمكن أن تشمل أنشطة المتابعة استخدام المعلومات الناتجة عن اتصالات مع أطراف خارجية والتى يمكن أن تبين وجود مشاكل أو تلقى الضوء على مجالات قد تكون فى حاجة إلى التحسين. فالعملاء يراجعون ضمنياً بيانات الفواتير وذلك بقيامهم بسدادها أو بالشكوى من المبالغ المستحقة عليهم. وبالإضافة لذلك، فان الجهات الرقابية يمكن أن تتصل بالمنشأة بخصوص أمور يمكن أن تؤثر على أداء الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، الاتصالات التى تتم بشأن التفتيش الذى يقوم به البنك المركزى على البنوك. كما أن الإدارة يمكن أن تستفيد من الاتصالات الخاصة بالرقابة الداخلية مع المراقبين الخارجيين عن أداء أنشطة المتابعة.

*التطبيق على المنشآت الصغيرة*

٢٣- يحتمل أن تكون أنشطة الرقابة المستمرة فى المنشآت الصغيرة أقل فى الرسمية و عادة ما تتم كجزء من أعمال الإدارة لتشغيل المنشأة. والمشاركة الوثيقة للإدارة فى عمليات التشغيل غالباً ما تحدد اختلافات هامة عن التوقعات وعدم الدقة فى البيانات المالية مما يؤدى إلى إجراءات تصحيحية فى الرقابة.

# ملحــق (٣)
# الظروف والأحداث التي يمكن أن تشير إلي وجود مخاطر التحريف الهام والمؤثر

ما يلي هو أمثلة عن الحالات والأحداث التي يمكن أن تدل على وجود مخاطر التحريف الهام والمؤثر. والأمثلة المقدمة تغطى مجالاً واسعاً من الحالات والأحداث، ومع ذلك، فانه قد لا تكون جميعها ذات صلة بكل مهمة مراجعة كما أنه ليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة التالية شاملة.

- التشغيل فى المناطق التى تكون غير مستقرة اقتصادياً، وعلى سبيل المثال فى البلدان التى تقوم بالتخفيض الشديد فى قيمة العملة أو ذات الاقتصاديات المتضخمة بشدة.
- تعرض التشغيل لأسواق متقلبة( مثل العقود المستقبلية أو الخيارات ) .
- درجة عالية من النظم المعقدة.
- الاستمرارية و مشاكل السيولة بما فى ذلك فقدان العملاء المهمين.
- القيود على توفر رأس المال والقروض.
- التغييرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.
- تغييرات في سلسلة التوريد.
- إنتاج أو عرض منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى خطوط جديدة من النشاط.
- التوسع في مواقع جديدة.
- التغييرات في المنشأة، مثل الاستحواذات الضخمة، أو أعمال إعادة التنظيم، أو الأحداث الأخرى غير العادية.
- المنشآت أو قطاعات النشاط التي يحتمل أن تباع.
- التحالفات المعقدة و المشروعات المشتركة.
- استخدام التمويل خارج الميزانية، والمنشآت ذات الأغراض الخاصة، والترتيبات الأخرى المعقدة للتمويل.
- المعاملات الضخمة مع أطراف ذوي علاقة.
- النقص فى الأفراد من ذوى مهارات إصدار التقارير المحاسبية والمالية الصحيحة.

- التغييرات فى الأفراد الرئيسيين بما فى ذلك رحيل المديرين الرئيسيين.
- الضعف فى أعمال الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة المناطق التى لم تتناولها الإدارة.
- التضارب بين استراتيجيات تكنولوجيا المعلومات فى المنشأة واستراتيجيات أنشطتها.
- التغييرات فى بيئة تكنولوجيا المعلومات.
- استخدام نظم تكنولوجيا معلومات جديدة ترتبط بأعمال التقارير المالية.
- الاستفسارات عن عملية تشغيل المنشأة أو النتائج المالية من الجهات الرقابية أو الحكومية.
- أعمال التحريف السابقة، وتاريخ الأخطاء، أو الكميات الضخمة من التسويات التى تتم فى نهاية المدة.
- الكميات الضخمة من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة وتشمل المعاملات التى تتم داخل المجموعة، ومعاملات الإيرادات الضخمة التى تتم فى نهاية المدة.
- المعاملات التى تم تسجيلها على أساس رغبة الإدارة، على سبيل المثال إعادة تمويل الدين، الأصول المعروضة للبيع و تبويب الأوراق المالية القابلة للتداول.
- تطبيق إصدارات محاسبية جديدة.
- قياسات محاسبية تشمل عمليات معقدة.
- أحداث أو معاملات هامة يشوبها عدم التأكيد، وتشمل التقديرات المحاسبية.
- أعمال التقاضى المعلقة، والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات، والضمانات المالية، وأعمال تحسين البيئة.

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠)
# الأهمية النسبية فى المراجعة

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠)

# الأهمية النسبية فى المراجعة

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠)
# الأهمية النسبية فى المراجعة

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات عن مفهوم الأهمية النسبية و علاقتها بمخاطر المراجعة .

**٢- على مراقب الحسابات أن يأخذ فى اعتباره الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند قيامه بتنفيذ عملية مراجعة .**

٣- عرفت الأهمية النسبية فى معايير المحاسبة المصرية ضمن " إطار العمل الخاص بإعداد و عرض القوائم المالية " بالتعريف التالى :

" تعتبر المعلومة هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية اعتماداً على تلك القوائم ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر فى ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه . وعليه فإن فكرة الأهمية النسبية تمدنا بنقطة بداية أو نقطة فاصلة وليست خاصية أو صفة نوعية يجب أن تتوافر فى المعلومات حتى تكون مفيدة" .



## الأهمية النسبية

**٤- أن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار محدد لإعداد التقارير المالية .** ويدخل تقدير ما هو الشيء ذا الأهمية النسبية فى نطاق الحكم المهنى

٥- عند وضع خطة المراجعة يحدد المراقب مستوى مقبول للأهمية النسبية للكشف عن التحريف الكمى ذو الأهمية ، إلا أنه يجب دراسة كل من قيمة ( الكم) و طبيعة ( النوع ) هذا التحريف.

و من أمثلة التحريف النوعى هو الشرح غير الكامل أو غير السليم لأحد السياسات المحاسبية مما قد يترتب عليه تكوين فكرة خاطئة عن القوائم المالية من مستخدميها، ومثال آخر هو عدم

الإفصاح عن مخالفة المتطلبات الرقابية عندما يكون من المحتمل أن فرض العقوبات لمثل هذه المخالفات سوف يؤثر فى وقت لاحق على المقدرة التشغيلية للمنشأة بدرجة كبيرة.

٦- يحتاج المراقب أن يأخذ فى الاعتبار إمكانية وجود تحريفات ذات مبالغ صغيرة نسبياً ، إلا أنه لو تم تجميعها يمكن أن يكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية ، ومن أمثلة ذلك ، وجود خطأ فى إجراءات الإقفال الشهرية يمكن أن يعتبر مؤشراً على وجود تحريف هام توقع في حالة تكرار الخطأ شهريا.

٧- على المراقب أن يأخذ فى اعتباره الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل وكذلك بالنسبة لأرصدة الحسابات و فئات المعاملات و متطلبات الإفصاح .
وقد يتأثر مستوى الأهمية النسبية بعدة اعتبارات مثل المتطلبات القانونية و الرقابية وكذلك الاعتبارات الخاصة بأرصدة الحسابات فى القوائم المالية و العلاقة بينها . فقد ينتج عن هذه المعالجة مستويات مختلفة للأهمية النسبية بناء على الموضوع محل الدراسة فى القوائم المالية .

**٨- يجب أن يأخذ المراقب الأهمية النسبية فى الاعتبار عند :**
**(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .**
**(ب) تقييم آثار التحريف.**

## العلاقة بين الأهمية النسبية و مخاطر المراجعة.

٩- عند تخطيط أعمال المراجعة ، يأخذ المراقب فى اعتباره الأمور التي قد تؤدي إلى تحريف هام بالقوائم المالية ، ويمثل تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها إطاراً يستطيع المراقب من خلاله تخطيط عملية المراجعة و أن يمارس حكمه المهني فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهام في القوائم المالية و تحديد ردود أفعاله لمواجهة هذه المخاطر أثناء عملية المراجعة.وهو يساعده أيضاً في تقييم الأهمية النسبية وفي تقديره للأهمية النسبية المتعلقة بحساب معين أو مجموعة من المعاملات ويساعده على الإجابة على مجموعة من الأسئلة مثل ما هى البنود التي يجب فحصها وهل ستستخدم العينات أو الإجراءات التحليلية، وسوف يساعد هذا الإجراء المراقب في اختيار إجراءات المراجعة التي يتوقع من خلالها تخفيض مخاطر المراجعة إلى أقل مستوى مقبول .

١٠- هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية و مستوى مخاطر المراجعة ، بمعنى أنه كلما أرتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة و بالعكس . ويأخذ المراقب في الاعتبار العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند تحديد طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال – فبعد تخطيط القيام بإجراء مراجعة معين ـ إذا قرر المراقب أن المستوى المقبول للأهمية النسبية منخفض فإن مخاطر المراجعة ستكون متزايدة ، ويقوم المراقب بتعويض ذلك عن طريق :

(أ) تخفيض مستوى خطر التحريف الهام – عندما يكون ذلك ممكناً – عن طريق تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة الداخلية أو زيادة مداها .

(ب) تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق تعديل طبيعة و توقيت ومدى إجراءات التحقق التى تم تخطيطها .

## الأهمية النسبية و مخاطر المراجعة عند تقييم أدلة المراجعة

١١- قد يختلف تقدير المراقب للأهمية النسبية و مخاطر المراجعة عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة عن تقديره لها بعد تقييم نتائج إجراءات المراجعة، وقد يكون سبب ذلك التغيير في الظروف أو بسبب التغيير فى معلومات المراقب كنتيجة لتنفيذ عملية المراجعة. فإذا تم تخطيط المراجعة مثلاً قبل نهاية الفترة فقد تختلف نتيجة الأعمال والمركز المالي الفعلي عن التي توقعها المراقب مما يترتب عليه اختلاف تقديرات كلا من الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة أيضا ، بالإضافة إلى ذلك فإن المراقب عند تخطيط أعمال المراجعة يعمل إلى تحديد المستوى المقبول للأهمية النسبية عند مستوى أقل مما هو مطلوب لاستخدامه في تقييم نتائج المراجعة ، و يتم عادة عمل ذلك لتخفيض احتمالات وجود تحريفات غير مكتشفة ، ولتزويد المراقب بهامش للأمان عند تقييم أثر التحريفات التي يتم اكتشافها خلال المراجعة.

## تقييم أثر التحريفات

**١٢- عند تقييم عدالة عرض القوائم المالية يجب على المراقب تقدير ما إذا كان مجموع التحريفات التى تم اكتشافها خلال المراجعة ولم تصحح تعتبر ذات أهمية .**

١٣- يتكون مجموع التحريفات التى لم تصحح من الآتى :

(أ) تحريفات معينة تم اكتشافها خلال المراجعة بما فى ذلك صافى تأثير التحريفات التى لم تصحح خلال مراجعات للفترات المالية السابقة.

(ب) أفضل تقديرات المراقب للتحريفات الأخرى و التى لا يمكن تحديدها بعينها ( مثل الأخطاء المتوقعة).

١٤- يحتاج المراقب أن يدرس ما إذا كان مجموع التحريفات التي لم تصحح ذو أهمية ، وإذا قرر المراقب أن هذه التحريفات قد تكون ذات أهمية فإنه يحتاج إلى دراسة تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق التوسع في إجراءات المراجعة أو أن يطلب من الإدارة إجراء التعديلات في القوائم المالية . وعلى أية حال فإن الإدارة قد تقوم بإجراء التعديلات في القوائم المالية للتحريفات التي تم اكتشافها .

**١٥- إذا رفضت الإدارة إجراء التعديلات في القوائم المالية و أن نتائج إجراءات المراجعة الإضافية لم تمكن المراقب من الوصول إلى رأى بأن مجموع التحريفات التي لم تصحح يعتبر غير هام ، فإن على المراقب النظر في إجراء التعديلات المناسبة فى تقريره طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات ".**



١٦- إذا وصل مجموع التحريفات التى اكتشفها المراقب ولم تصحح إلى مستوى الأهمية النسبية ، فيجب عليه دراسة ما إذا كان من المحتمل وجود تحريفات لم تكتشف و أنه إذا تم إضافتها إلى مجموع التحريفات التى لم تصحح سوف تزيد على مستوى الأهمية النسبية . و عليه فإذا وصل مجموع التحريفات التى لم تصحح إلى مستوى الأهمية النسبية فإنه يجب على المراقب النظر فى تخفيض درجة المخاطر عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أو عن طريق مطالبة الإدارة بإجراء تعديل للقوائم المالية للتحريفات التى تم اكتشافها .

## تبليغ الأخطاء

**١٧ - إذا أكتشف المراقب تحريفاً جوهريا ناتج عن خطأ ، فلابد عليه أن يبلغ عن هذا التحريف إلى مستوى مناسب فى إدارة المنشأة فى الوقت المناسب ودراسة الحاجة إلى إعداد تقرير موجه إلى المسئولين عن الحوكمة وذلك بما يتفق مع معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) " الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة ".**

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠)
# إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠)

# إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠)
# إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

## المقدمـــة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بتحديد ردود الأفعال العامة للمراقب وتصميمه وأدائه لإجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها علي مستوي القوائم المالية ومستوي التأكيد أثناء مراجعة قوائم مالية. و يشرح معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥ ) "تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" كيفية فهم المراقب للمنشأة وبيئتها، بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها، وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

٢- ما يلي هو نظره عامة علي متطلبات هذا المعيار:

- *ردود الأفعال العامة للمراقب*. يتطلب هذا القسم من مراقب الحسابات أن يحدد ردود أفعاله العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية كما أنه يوفر إرشاداً عن طبيعة ردود الأفعال هذه.
- *إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد*. يتطلب هذا القسم من مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية بما فى ذلك اختبارات لقياس مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ، و ذلك عندما تكون ذات صلة بالموضوع أو تكون مطلوبة وكذلك إجراءات التحقق التى تمكن طبيعتها، وتوقيتها، ومداها من مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها علي مستوي التأكيد. وبالإضافة لذلك ، يشمل هذا القسم أموراً يقوم المراقب بدراستها لتحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة هذه.
- *تقييم مدى كفاية و ملاءمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليه*ا. يتطلب هذا القسم من مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة ما إذا كان تقييم الخطر مازال ملائما وأن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.
- *التوثيق*.يضع هذا القسم متطلبات التوثيق ذات الصلة.

**٣- حتى يتم تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتحديد ردود أفعاله العامة للمخاطر التى تم تقييمها على**

**مستوى القوائم المالية، كما أنه ينبغي أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكيد.** وتعتبر ردود الأفعال العامة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية أمور ترجع إلى الحكم المهنى لمراقب الحسابات. وبالإضافة لمتطلبات هذا المعيار يجب أيضاً على مراقب الحسابات أن يلتزم بالمتطلبات والإرشادات الموجودة فى معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠ ) "مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية" وذلك لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها و الناتجة عن الغش والتدليس .

## ردود الأفعال العامة

**٤- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ردود أفعاله العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية.** ويمكن أن تشمل مثل هذه الردود التركيز على فريق العمل بضرورة الحفاظ على الشك المهنى فى جمع وتقييم أدلة المراجعة، وتعيين عاملين أكثر خبرة، أو موظفين من ذوى المهارات الخاصة أو استخدام خبراء، وتوفير المزيد من الإشراف أو إدخال عناصر إضافية من عدم التوقع فى اختيار إجراءات المراجعة الإضافية و التى سيتم أداؤها. وبالإضافة لذلك، يمكن أن يقوم المراقب بعمل تغييرات عامة في طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة كرد فعل عام، مثل، أداء إجراءات تحقق معينة فى نهاية الفترة وذلك بدلاً من عمل ذلك في تاريخ سابق.

٥- يتأثر تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية بمدى فهم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة. ويمكن أن تسمح بيئة الرقابة الفعالة لمراقب الحسابات بأن يكون لدية ثقة أكثر فى نظام الرقابة الداخلية وفى مصداقية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من داخل المنشأة، و بالتالى يقوم مثلاً بإجراء بعض إجراءات المراجعة فى تواريخ مبكرة بدلاً من أن يتم ذلك فى نهاية الفترة. وإن كان هناك نقاط ضعف فى بيئة الرقابة، فمن المعتاد أن يقوم مراقب الحسابات بأداء إجراءات مراجعة أكثر فى نهاية الفترة بدلاً من أن يكون ذلك فى تاريخ مبكر ، وان يسعي للحصول علي أدلة مراجعة أكثر شمولاً من إجراءات التحقق، وأن يقوم بتعديل طبيعة إجراءات المراجعة للحصول علي أدلة مراجعة أكثر إقناعا أو زيادة عدد المواقع التى يجب أن يتضمنها نطاق المراجعة.

٦- إن مثل هذه الاعتبارات لها مغذى هام على الأسلوب العام لعمل مراقب الحسابات، مثل التركيز على إجراءات التحقق ( أسلوب التحقق) أو أسلوب استخدام اختبارات عناصر الرقابة إلى جانب إجراءات التحقق (الأسلوب المختلط).

## إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد

**٧- ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية والتى يكون لطبيعتها، وتوقيتها، ومداها أثر لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد.** و يكون الغرض هنا هو توفير صلة واضحة بين طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية وتقييم الخطر. وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية ، يقوم مراقب الحسابات بدراسة مثل الأمور التالية:

- أهمية الخطر.
- احتمالية حدوث تحريف هام ومؤثر.
- خصائص فئة المعاملات، أو رصيد الحساب، أو الإفصاح.
- طبيعة أنظمة الرقابة المحددة المستخدمة بواسطة المنشأة وبصفة خاصة ما إذا كانت تلك الأنظمة يدوية أم آلية.
- ما إذا كان المراقب يتوقع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة بالمنشأة فعالة فى منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة.

## و تعتبر طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية كبرى فى مواجهة المخاطر التى تم تقييمها.

٨- يمثل تقييم مراقب الحسابات للمخاطر التى تم تحديدها على مستوى التأكيد أساساً لدراسة مدخل المراجعة الصحيح لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية. وفى بعض الحالات، يمكن أن يقرر مراقب الحسابات أنه بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة فقط يمكنه تحقيق مواجهة فعالة لخطر تحريف هام ومؤثر تم تقييمه وذلك بالنسبة لتأكيد محدد. وفى حالات أخرى يمكن أن يقرر مراقب الحسابات أن أداء إجراءات التحقق فقط يكون مناسباً لتأكيدات محددة، وعلى ذلك، يستبعد مراقب الحسابات تأثير الضوابط من تقييم خطر ما. و يحدث ذلك عندما تكون إجراءات تقييم الخطر التى قام بها مراقب الحسابات تسفر عن وجود عناصر رقابة فعاله ذات صلة بالتأكيد، أو بسبب أن اختبار مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة لم يكن فعالا. ومع ذلك، فإن مراقب الحسابات يكون فى حاجة للاقتناع بأن القيام بإجراءات التحقق فقط للحصول على تأكيد ذو صلة يمكن أن يكون فعالاً فى

تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول. وغالباً ما يحدد مراقب الحسابات أن الطريقة المختلطة باستخدام كلاً من اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة وإجراءات التحقق هى طريقة فعالة. وبغض النظر عن الأسلوب التي تم اختباره، فإن مراقب الحسابات يقوم بتصميم وأداء إجراءات التحقق من أجل كل فئة هامة من المعاملات، أو رصيد الحساب و الإفصاح كما هو مطلوب فى الفقرة رقم "٤٩" من هذا المعيار.

٩- فى حالة المنشآت الصغير جداً، يمكن أن لا يكون هناك الكثير من الأنشطة الرقابية التى يمكن تحديدها بواسطة المراقب. ولهذا السبب، فإن الإجراءات الإضافية للمراجعة الخاصة بمراقب الحسابات يحتمل أن تكون فى الأساس إجراءات تحقق، وفى هذه الحالات، وبالإضافة إلى الأمور التى تم الإشارة إليها فى الفقرة رقم "٨" أعلاه ،يقوم مراقب الحسابات بدراسة ما إذا كان ممكنا في ظل غياب الضوابط الحصول على أدلة مراجعة مناسب وكافية.

## دراسة طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية

*الطبيعة*

١٠- تشير طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية إلى الغرض منها (اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقق) ونوعها، أى التفتيش أو الملاحظة أو الاستفسار أو المصادقات أو إعادة الحسابات أو إعادة الأداء أو الإجراءات التحليلية. ويمكن أن تكون بعض إجراءات المراجعة أكثر ملاءمة لبعض التأكيدات عن غيرها. فبالنسبة للإيراد مثلاً يمكن أن تكون اختبارات أنظمة الرقابة هى الأكثر مواجهة لخطر التحريف الذي تم تقييمه لتأكيد الاكتمال، في حين تكون إجراءات التحقق هى الأكثر مواجهة لخطر التحريف الذي تم تقييمه لتأكيد الحدوث.

١١- يستند اختيار مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة على أساس تقييم الخطر فكلما كان تقييم الخطر عالياً، كلما زادت الحاجة إلى مصداقية وصلة أدلة المراجعة الذى يسعى مراقب الحسابات الحصول عليها من إجراءات التحقق. ويمكن أن يؤثر هذا على كل من نوعى إجراءات المراجعة التى يجب أداءها وتوليفتها فمثلاً، نجد أن مراقب الحسابات يمكن أن يؤكد على اكتمال شروط التعاقد مع الغير، بالإضافة إلى قيامه بمراجعة المستندات.

١٢- عند تحديد إجراءات المراجعة التى يجب أداؤها، يقوم المراقب بدراسة أسباب تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد لكل فئة من المعاملات، أو رصيد حساب و الإفصاح.

و يشمل ذلك دراسة كل من الخصائص المحددة لكل فئة من المعاملات، أو رصيد حساب، وبيان الإفصاح (أى المخاطر المتأصلة) وما إذا كان تقييم المراقب للخطر يأخذ فى الاعتبار نظام الرقابة فى المنشأة (أى خطر الرقابة) . فمثلاً لو اعتبر مراقب الحسابات أن بوجود خطر منخفض الاحتمال حدوث تحريف هام ومؤثر بسبب خصائص محددة لفئة من المعاملات دون الأخذ فى الاعتبار عناصر الرقابة ذات الصلة ، فيمكنه الاكتفاء بإجراءات التحقق التحليلية وحدها لتوفير أدلة مراجعة مناسبة وكافية. ومن ناحية أخري، إذا توقع المراقب وجود خطر منخفض لتحريف هام و مؤثر نظراً لوجود أنظمة رقابة فعالة بالمنشأة وينوى المراقب القيام بتصميم إجراءات تحقق استناداً على التشغيل الفعال لهذه الأنظمة، حينئذ يجرى المراقب اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة مراجعة عن مدي فعالية تشغيلها. وقد يكون هذا هو الوضع الموجود مثلاً لأحد فئات المعاملات التى تكون منتظمة بدرجة معقولة وذات خصائص غير معقدة والتى يتم تشغيلها ومراقبتها بصورة روتينية بواسطة نظام المعلومات فى المنشأة.

١٣- يطلب من المراقب الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بصحة واكتمال المعلومات التى ينتجها نظام المعلومات فى المنشأة وذلك عند استخدام هذه المعلومات فى أداء إجراءات المراجعة. فعلي سبيل المثال، إذا قام المراقب باستخدام معلومات غير مالية أو بيانات الموازنة المعدة عن طريق نظام معلومات المنشأة عند أداء إجراءات المراجعة مثل إجراءات التحقق التحليلية أو اختبارات أنظمة الرقابة، يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بصحة و اكتمال مثل تلك المعلومات . راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) " أدلة المراجعة " الفقرة رقم "١١" للحصول على مزيد من الإرشادات.

*التوقيت*

١٤- يشير التوقيت إلى وقت أداء إجراءات المراجعة أو الفترة أو التاريخ التى ُتطبق عليها أدلة المراجعة.

١٥- يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بتأدية اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقق فى تواريخ مبكرة أو فى نهاية الفترة . وكلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زاد احتمال أن يقرر مراقب الحسابات أن القيام بأداء إجراءات التحقق يكون أكثر فعالية بالقرب من نهاية الفترة بدلا من تاريخ مبكرأو يقوم بإجراءات المراجعة فى أوقات غير معلن عنها أو غير متوقعة (على سبيل المثال، أداء إجراءات مراجعة مفاجئة فى مواقع مختارة). ومن ناحية أخرى، يمكن أن يساعد

أداء إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة مراقب الحسابات فى تحديد أمور هامة فى مرحلة مبكرة من عملية المراجعة، وبالتالى يتم حلها بمساعدة الإدارة أو وضع اسلوب مراجعة فعال للتعامل مع مثل تلك الأمور. و إذا قام مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة أو الإجراءات التحليلية قبل نهاية الفترة ، يقوم المراقب بدراسة الأدلة الإضافية المطلوبة للفترة المتبقية (راجع الفقرات "٣٧" و "٣٨" ومن "٥٦" إلى "٦١").

١٦- عند دراسة توقيت أداء إجراءات المراجعة، يقوم مراقب الحسابات أيضا بدراسة مثل الأمور التالية:

- بيئة الرقابة.
- متى تكون المعلومات ذات الصلة متاحة (مثل، إمكانية محو الملفات الإليكترونية فيما بعد ذلك، أو إمكانية ظهور الإجراءات المطلوب ملاحظتها فى أوقات محددة فقط).
- طبيعة الخطر ( علي سبيل المثال، إذا كان هناك خطر يتعلق بإيرادات مُبالغ فيها بغرض الوصول للأرباح السابق تقديرها، بعمل اتفاقيات وهمية للمبيعات فعلي المراقب فحص العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة) .
- الفترة أو التاريخ الذي يتصل بأدلة المراجعة.



١٧- يمكن تأدية بعض إجراءات المراجعة فقط فى نهاية الفترة أو بعدها مثل ، مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية وفحص التسويات التى تمت أثناء فترة إعداد القوائم المالية. فلو كان هناك خطر يتعلق بدخول المنشأة فى عقود مبيعات وهمية أو أن هناك معاملات لم تتم حتى نهاية الفترة، يقوم المراقب بأداء إجراءات لمواجهة هذا الخطر المحدد. على سبيل المثال عندما تكون المعاملات ذات أهمية كل على حدة، أو أن خطأ فى إجراءات القطع يمكن أن يؤدى إلى تحريف جوهري وعادة ما يقوم المراقب بمراجعة المعاملات قرب نهاية الفترة.

*المـــدى*

١٨- يشمل المدى كمية إجراءات المراجعة المحددة التي يجب أداؤها، على سبيل المثال، حجم العينة أو عدد مرات الملاحظة لنشاط الرقابة. ويتم تحديد مدى الإجراءات في عملية مراجعة طبقا لحكم المراقب بعد دراسة الأهمية النسبية والخطر الذى تم تقييمه ودرجة التأكد التى يخطط المراقب للحصول عليها . ونجد بصفة خاصة أنه من المعتاد بالنسبة للمراقب أن يزيد من مدى إجراءات المراجعة مع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك فإن زيادة مدى أى من

الإجراءات في عملية مراجعة يكون فعالاً فقط إذا كانت إجراءات المراجعة نفسها ذات صلة بخطر محدد، ولذلك تكون طبيعة إجراءات المراجعة هى أكثر الاعتبارات أهمية.

١٩- يمكن أن يساعد استخدام أسلوب المراجعة بالحاسب الآلي في إجراء اختبارات أكثر شمولاً للمعاملات الالكترونية والملفات المحاسبية. ويمكن استخدام مثل هذه التقنيات لاختيار عينة من المعاملات من الملفات الإليكترونية الأساسية أو فرز المعاملات ذات الخصائص المحددة، أو لإختبار مجتمع العينة بأكمله بدلاً من اختبار عينة فقط.

٢٠- يمكن في العادة الحصول علي الاستنتاجات السليمة باستخدام أساليب اختيار العينة. ومع ذلك، فإن كانت كمية الاختبارات التى تم أخذها من مجتمع العينة صغيرة جداً، فإن أسلوب اختيار العينة قد لا يكون مناسباً لتحقيق هدف المراجعة المحدد، أو إذا لم يتم متابعة الاستثناءات بطريقة سليمة، فيكون هناك خطر غير مقبول يتمثل في أن الاستنتاجات التى يتوصل إليها مراقب الحسابات المبنية على العينة يمكن أن تختلف عن النتائج التى يمكن التوصل إليها إذا خضع المجتمع بأكمله لنفس إجراءات المراجعة . ويحتوى معيار المراجعة المصرى رقم( ٥٣٠ ) " المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى" على إرشادات لاستخدام العينات.





٢١- ينظر هذا المعيار إلى أن استخدام إجراءات المراجعة المختلفة مجتمعة هو عنصر من عناصر طبيعة الاختبار كما تمت مناقشته فيما سبق. ومع ذلك، يقوم مراقب الحسابات بدراسة ما إذا كان مدى الاختبار يعد مناسباً وذلك عند أداء إجراءات المراجعة المختلفة مع بعضها.

## اختبارات أنظمة الرقابة

٢٢-يُطلب من المراقب أن يقوم بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة وذلك عندما يشتمل تقييم الخطر الذي قام به المراقب على توقعات بمدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة أو عندما لا توفر إجراءات التحقق وحدها أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد.

**٢٣- وعندما يشتمل تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات علي توقع بأن أنظمة الرقابة تعمل بفعالية ، فينبغي على المراقب أن يؤدى اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن أنظمة الرقابة تعمل بشكل فعال فى الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة.** راجع الفقرات من "٣٩"

إلى "٤٤" أدناه و التى تناقش استخدام أدلة المراجعة حول فعالية تشغيل أنظمة الرقابة التى تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة.

٢٤- يمكن أن يتضمن تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد توقعاً عن مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ،وفي هذه الحالة يقوم المراقب بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها. ويتم أداء اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة فقط على تلك الأنظمة التى قرر المراقب أنها مصممة تصميماً مناسباً لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر فى أحد التأكيدات. وتناقش الفقرات من "١٠٤" إلى "١٠٦" من معيار المراجعة المصري رقم(٣١٥) تحديد أنظمة الرقابة على مستوى التأكيد التي من المحتمل أن تمنع أو تكتشف وتصحح أى تحريف هام فى أحد فئات المعاملات، أو رصيد حساب، أو إفصاح.

**٢٥- إذا توصل مراقب الحسابات طبقاً إلى الفقرة رقم "١١٥" من معيار المراجعة المصرى رقم( ٣١٥ ) إلى أنه ليس من الممكن أو العملى أن يتم تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من إجراءات التحقق فقط ، فإنه يجب على المراقب أن يقوم بأداء اختبارات الرقابة ذات الصلة بالأمر للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها.** كما تمت مناقشته فى الفقرة "١١٥" من معيار المراجعة المصرى رقم( ٣١٥ ) فقد يجد مراقب الحسابات أنه من المستحيل تصميم إجراءات تحقق فعالة يمكن أن توفر بمفردها أدلة مراجعة كافية وملائمةعلى مستوى التأكيد، وذلك عند قيام أحد المنشآت بأداء بأنشطتها باستخدام تكنولوجيا المعلومات ولم يتم اعداد أو الاحتفاظ بأية مستندات للمعاملات بخلاف تلك الموجودة داخل نظام تكنولوجيا المعلومات.

٢٦- يختلف اختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة عن الحصول على أدلة مراجعة لتقييم مدي الالتزام. وعند الحصول على أدلة مراجعة لتقييم مدى الالتزام، يقوم المراقب بتحديد أن أنظمة الرقابة ذات الصلة موجودة وبأن المنشأة تستخدمها. وعند أداء اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، يحصل المراقب على أدلة مراجعة بأن تلك الأنظمة تعمل بفعالية. ويشمل هذا الأمر الحصول على أدلة مراجعة عن كيفية تطبيق أنظمة الرقابة فى الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة ودرجة ثباتها، وبواسطة من أو بواسطة أي طريقة تم تطبيقها. وإن كان قد تم استخدام أنظمة رقابة مختلفة هامة في فترات مختلفة أثناء الفترة

محل المراجعة، يقوم المراقب بدراسة كل عنصر فيها على حده. ويمكن للمراقب أن يقرر صلاحية القيام بعملية اختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة فى نفس الوقت الذى يقيم فيه تصميمها والحصول على أدلة مراجعة عن فعالية تنفيذها.

٢٧- علي الرغم من أن بعض إجراءات تقييم الخطر التى يؤديها المراقب لتقييم تصميم أنظمة الرقابة ولتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها يمكن ألا تكون قد صممت بشكل محدد علي أنها اختبارات لأنظمة الرقابة ، إلا أن ذلك قد يوفر أدلة مراجعة تتعلق بمدي فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ، وبالتالي فإنها تعمل كاختبارات لأنظمة الرقابة . علي سبيل المثال قد يقوم المراقب بعمل استفسارات عن استخدام الإدارة للموازنات، وقيامه بملاحظة مقارنات الإدارة للمصروفات المعتمدة في الموازنات الشهرية مع المصروفات الفعلية، وقيامه بفحص التقارير التى تختص ببحث الاختلافات والفروق بين المبالغ المعتمدة فى الموازنة والمبالغ الفعلية. كل هذه الإجراءات تمدنا بالمعرفة عن تصميم سياسات إعداد الموازنات فى المنشأة وما إذا كان قد تم تنفيذها، كما أنها يمكن أن تعطى أدلة مراجعة عن مدى فعالية تشغيل سياسات إعداد الموازنات فى منع أو اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في تبويب المصروفات. وفى هذه الحالات، يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت أدلة المراجعة التى قدمتها إجراءات المراجعة هذه كافية أم لا.

معيار رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

طبيعة اختبارات أنظمة الرقابة

٢٨- يقوم المراقب بإختيار إجراءات مراجعة للحصول على تأكد بخصوص مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. وبزيادة مستوى التأكد الذى تم التخطيط له يسعي المراقب للحصول علي أدلة مراجعة أكثر مصداقية . وفى الأحوال التى يقوم فيها المراقب بتبنى منهجاً يتكون أساساً من اختبارات لأنظمة الرقابة، ويكون مرتبطا بصفة خاصة بهذه المخاطر والتي لا يكون من الممكن أو من العملى الحصول على أدلة مراجعة مناسبة لتأكيدها من إجراءات التحقق فقط ، فعادة ما يقوم المراقب بإجراء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على مستوي أعلي من التأكد عن مدي فعالية تشغيلها.

**٢٩- ينبغي على المراقب أن يؤدى إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى القيام بالاستفسارات لاختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.** ومع أن هذا يختلف عن الوصول إلى تفهم لتصميم وتنفيذ تلك الأنظمة، فإن اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة عادة ما تشتمل على نفس نوع إجراءات المراجعة المستخدمة لتقييم تصميم وتنفيذ تلك الأنظمة، كما

يمكن أيضاً أن تشمل قيام المراقب بإعادة تطبيق عنصر من عناصر الرقابة. وحيث أن الاستفسار وحده لا يكفي، فإن المراقب يستخدم مزيجاً من إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة .وعادة ما توفر أنظمة الرقابة الخاضعة للاختبار عن طريق أداء الاستفسار ممتزجاً بالتفتيش أو إعادة الأداء، تأكداً أكثر من أنظمة الرقابة التى تتكون أدلة المراجعة المتعلقة بها من استفسارات وملاحظات فقط. وعلي سبيل المثال يمكن للمراقب الاستفسار عن إجراءات المنشأة وملاحظة ما يتعلق بفتح البريد ومعالجة المقبوضات النقدية وذلك لاختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة علي المتحصلات النقدية. ونظراً لأن الملاحظة تكون ذات صلة فقط فى الوقت الذي تتم فيها فعادة ما يقوم المراقب بتكملة عملية الملاحظة باستفسارات من الأفراد العاملين فى المنشأة، كما أنه يمكن أن يقوم أيضا بفحص المستندات الخاصة بتشغيل مثل هذه الأنظمة فى أوقات أخرى أثناء فترة المراجعة وذلك للحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

٣٠- تؤثر طبيعة بعض أنظمة الرقابة الخاصة على نوع إجراءات المراجعة المطلوبة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت تلك الأنظمة تعمل بفعالية فى الأوقات المناسبة أثناء فترة المراجعة. وبالنسبة لبعض أنظمة الرقابة ، فان فعالية تشغيلها تظهر عن طريق التوثيق. وفى مثل هذه الظروف، يمكن أن يقرر المراقب فحص المستندات للحصول على أدلة مراجعة خاصة بفعالية التشغيل. وبالنسبة لأنظمة رقابة أخري قد لا تكون مثل هذه المستندات متاحة أو ذات صلة بالأمر.فعلي سبيل المثال قد لا يكون هناك توثيق للعمل يرجع إلي بعض عوامل بيئة الرقابة مثل تفويض السلطة والمسئوليات وأداء أنشطة الرقابة باستخدام الحساب الآلي. فى مثل هذه الظروف، يمكن الحصول علي أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة من خلال الاستفسار ممتزجا مع إجراءات المراجعة الأخرى مثل الملاحظة أو استخدام تقنيات المراجعة بالحاسب الآلي .

٣١- عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة ،يضع المراقب فى اعتباره الحاجة للحصول على أدلة مراجعة تدعم التشغيل الفعال لتلك الأنظمة المرتبطة بصورة مباشرة بالتأكيدات وذلك إلى جانب أنظمة الرقابة الأخرى غير المباشرة. فعلي سبيل المثال قد يقوم المراقب بفحص لأحد التقارير الاستثنائية للبيع الأجل فيما يزيد عن الحد الائتماني المصرح به لأحد العملاء على أنه عنصر رقابة مباشر مرتبط بأحد التأكيدات. وفي مثل هذه الحالات يقوم المراقب بدراسة فعالية فحصه للتقرير الاستثنائي وكذا عناصر الرقابة المرتبطة بمستوي دقة المعلومات الواردة بذات التقرير ( مثل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات).

٣٢- فى حالة وجود عنصر رقابة الكتروني، وبسبب الثبات الذاتي لمعالجات تكنولوجيا المعلومات، يمكن أن توفر أدلة المراجعة الخاصة بتنفيذ عناصر الرقابة أدلة مراجعة هامة تتعلق بمدى فعالية تشغيلها أثناء الفترة محل المراجعة وذلك فى حالة مزجها بأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة العامة للمنشأة (وبصفة خاصة عناصر الرقابة على التغيير).

٣٣- عند مواجهة تقييم الخطر، يمكن أن يقوم المراقب بتصميم اختبار لعناصر الرقابة ليتم أداؤها فى نفس الوقت مع اختبار التفاصيل على نفس المعاملة. ويكون الغرض من اختبارات الرقابة هو تقييم ما إذا كان عنصر الرقابة يعمل بفعالية. ويكون الغرض من اختبارات التفاصيل هو اكتشاف التحريفات الهامة على مستوى التأكيد. على الرغم من أن هذه الأهداف مختلفة، إلا أن كل منهما يمكن أن يتم فى نفس الوقت من خلال أداء اختبار للرقابة واختبار التفاصيل على نفس المعاملة، وهو يعرف أيضا بالاختبار الثنائى الغرض. فعلى سبيل المثال ، نجد أن المراقب يمكن أن يقوم بفحص أحد الفواتير لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة مراجعة عن تحقق المعاملة ويقوم المراقب بدراسة تصميم وتقييم مثل هذه الاختبارات بحرص شديد لتحقيق كلا الهدفين.



٣٤- إن عدم اكتشاف تحريفات عن طريق إجراءات التحقق لا يوفر أدلة مراجعة على فعالية أنظمة الرقابة ذات الصلة بالتأكيد التى تم اختبارها. ومع ذلك يقوم المراقب بدراسة التحريفات التى يكتشفها بواسطة أداء اجراءات التحقق عند تقييم فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ذات الصلة. إن التحريف الهام والمؤثر الذي يتم اكتشافه عن طريق إجراءات المراقب و لم يكن قد تم اكتشافه بواسطة المنشأة يعطى عادة مؤشراً علي وجود نقاط ضعف هامة ومؤثرة فى نظام الرقابة الداخلية والتى يتم إبلاغها إلى الإدارة وإلى المسئولين عن الحوكمة.

*توقيت اختبارات عناصر الرقابة*

٣٥- تعتمد توقيتات اختبارات عناصر الرقابة على هدف المراقب كما أنه يحدد فترة الاعتماد على هذه العناصر. فإذا قام المراقب باختبار عناصر الرقابة في وقت محدد، فإنه يحصل فقط على أدلة مراجعة بان هذه العناصر قد تم تشغيلها بفعالية فى ذلك الوقت. ومع ذلك فإذا قام المراقب باختبار عناصر الرقابة خلال أحدى الفترات يحصل على أدلة مراجعة عن مدى فعالية تشغيل هذه العناصر أثناء تلك الفترة.

٣٦- من الممكن أن تكون أدلة المراجعة التي تخص فقط نقطة زمنية كافية لغرض المراقب، ومثال ذلك عند اختبار عناصر الرقابة على جرد المخزون الفعلى للمنشأة فى نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى إذا احتاج المراقب لأدلة مراجعة عن مدى فعالية عنصر رقابة على مدى فترة ، فقد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بنقطة زمنية غير كافية وبالتالي يقوم المراقب بتعزيز هذه الاختبارات باختبارات أخري لعناصر الرقابة تكون قادرة على توفير أدلة مراجعة على أن عناصر الرقابة قد تم تشغيلها بفعالية فى الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة،و يمكن أن تتكون هذه الاختبارات الأخرى من اختبارات لمتابعة المنشأة لعناصر الرقابة.

**٣٧- عندما يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة أثناء أحد الفترات الدورية ينبغي عليه ان يحدد ماهية أدلة المراجعة الإضافية التي ينبغي الحصول عليها لتلك الفترة المتبقية حتى نهاية الفترة المالية.** وبعمل هذا التحديد يقوم المراقب بدراسة خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه علي مستوي التأكيد، وعناصر الرقابة المحددة التى تم اختبارها أثناء الفترة الدورية، ودرجة الحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تلك العناصر، وطول الفترة المتبقية، والمدى الذى ينوى معه المراقب تخفيض إجراءات التحقق الإضافية استنادا علي مصداقية تلك العناصر، وبيئة الرقابة . ويحصل المراقب على أدلة مراجعة عن طبيعة ومدى أية تغييرات جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية، بما فى ذلك التغييرات فى نظام المعلومات، وعمليات التشغيل، وفى الأفراد والتى تحدث بعد الفترة الدورية.

٣٨- قد يتطلب الأمر ضرورة الحصول على أدلة مراجعة إضافية، عن طريق التوسع فى اختبار فعالية تشغيل عناصر الرقابة في الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لعناصر الرقابة.

**٣٩- إذا خطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى أعمال المراجعة السابقة، فينبغي عليه أن يحصل على أدلة مراجعة تتعلق بمدى حدوث تغييرات في تلك العناصر المعينة عقب عملية المراجعة السابقة. كما يجب عليه الحصول على أدلة مراجعة عما إذا كانت هذه التغييرات قد حدثت وذلك عن طريق إجراء استفسارات بالإضافة إلي الملاحظة أو الفحص وذلك لتأكيد تفهم هذه العناصر المعينة.** و تنص الفقرة "٢٣" من معيار المراجعة المصري رقم(٥٠٠) على أن المراقب يقوم بأداء إجراءات المراجعة لتحقيق الصلة المستمرة مع أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها فى فترات سابقة و ذلك عندما يخطط المراقب لاستخدام أدلة

المراجعة هذه فى الفترة الحالية. فعلى سبيل المثال عند أداء أعمال المراجعة السابقة، يمكن أن يكون المراقب قد حدد أن عنصر من عناصر الرقابة الآلية كان يعمل حسب المطلوب ، ويحصل المراقب على أدلة المراجعة لتحديد ما إذا كان قد حدث تغييراً في عنصر الرقابة الآلي من شأنه أن يؤثر على استمرار تشغيله الفعال ، وذلك من خلال الاستفسارات من الإدارة وفحص السجل التاريخي لعناصر الرقابة بالحاسب الآلي لتحديد أى من عناصر الرقابة قد تم تغييرها. ويمكن أن تساعد دراسة أدلة المراجعة الخاصة بهذه التغييرات إما في زيادة أو نقص فى أدلة المراجعة التى سيتم الحصول عليها فى الفترة الحالية وذلك فيما يخص فعالية تشغيل عناصر الرقابة.

٤٠- **إذا خطط المراقب للاعتماد على عناصر الرقابة التى تكون قد تغيرت منذ آخر اختبار لها ، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه العناصر فى أعمال المراجعة الحالية**.و من الممكن أن تؤثر هذه التغيرات على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فى فترات سابقة بحيث لا تصبح بعد ذلك أساساً للاعتماد عليها. فعلي سبيل المثال نجد أن التغييرات فى نظام يتيح للمنشأة تلقي تقريراً جديداً من النظام من المحتمل ألا يؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة للفترة السابقة، ومع ذلك فإن التغيير الذي يتسبب في تراكم البيانات أو حسابها بصورة مختلفة يؤثر عليها.





٤١- **إذا خطط المراقب للاعتماد على أنظمة الرقابة التي لم تتغير منذ أن تم اختبارها في آخر مرة، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه الأنظمة مرة على الأقل في كل ثلاثة مراجعات**. وكما تم الإشارة إليه فى الفقرتين "٤٠" و "٤٤" فيمكن للمراقب ألا يعتمد على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال مراجعة سابقة و تكون قد تغيرت منذ أن تم اختبارها آخر مرة أو أن عناصر الرقابة أصبحت أقل كفاءة لمواجهة خطر هام .و يرجع قرار المراقب بشأن ما إذا كان سيعتمد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة لعناصر رقابة أخرى إلى حكمه المهني. وبالإضافة لذلك، فإن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار مثل هذه العناصر هو أيضاً أمر يعود إلى الحكم المهني، ولكنه لا يمكن أن يزيد عن سنتين.

٤٢- وعند دراسة ما إذا كان من الملائم استخدام أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة، فإنه يجب تحديد الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار تلك الأنظمة، وعلي المراقب دراسة ما يلى:

- فعالية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما فيها بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لعناصر الرقابة ، وإجراءات تقييم المنشأة للمخاطر.
- المخاطر الناشئة عن خصائص عناصر الرقابة، سواء كانت تلك العناصر يدوية أم آلية (راجع معيار المراجعة المصري رقم(٣١٥)، الفقرات من "٥٧" إلى "٦٣" لمناقشة المخاطر المحددة الناشئة عن عناصر الرقابة اليدوية أو الآلية.
- فعالية عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.
- فعالية عنصر الرقابة وتطبيق المنشأة له، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحراف فى تطبيق عنصر الرقابة الذي ظهر من اختبارات فعالية التشغيل في أعمال المراجعة السابقة.
- ما إذا كان القصور فى تغيير عنصر رقابة معين يشكل خطراً بسبب تغير الظروف.
- خطر التحريف الهام والمؤثر ومدى الاعتماد على عنصر الرقابة.

وبصفة عامة كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، أو كلما ازداد الاعتماد على عناصر الرقابة، فمن الأفضل تقصير فترة وقت إعادة الاختبار. أن العوامل التي تقلل من فترة إعادة اختبار عنصر الرقابة أو ينتج عنها عدم الاعتماد على أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أعمال مراجعة سابقة تشمل عادة ما يلي :

- بيئة رقابة ضعيفة.
- متابعة ضعيفة لعناصر الرقابة.
- تدخل العنصر اليدوي في أنظمة الرقابة ذات الصلة .
- التغييرات في الأفراد والتي تؤثر بشدة على تطبيق عناصر الرقابة.
- الظروف المتغيرة التي تشير إلى الحاجة للتغيير في عناصر الرقابة.
- ضعف عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات .

**٤٣- عند وجود عدد من عناصر الرقابة التي يقرر المراقب انه من الملائم استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أعمال المراجعة السابقة، فإنه يتعين عليه اختبار فعالية تشغيل بعض عناصر الرقابة في كل عملية مراجعة.** والغرض من هذا المطلب يكون لتجنب إمكانية تطبيق المراقب للأسلوب المذكور في الفقرة "٤١" على جميع عناصر الرقابة التي يفترض أن يعتمد عليها، ولكنه يختبر جميع هذه العناصر فى فترة مراجعة واحدة مع عدم اختبار عناصر الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. و إلى جانب توفير أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي يتم اختبارها في أعمال المراجعة الحالية، فإن إجراء مثل هذه الاختبارات يوفر أدلة إضافية عن الفعالية المستمرة لبيئة الرقابة ، وبذلك تساهم في اتخاذ القرار المتعلق بما إذا كان من الملائم الاعتماد

على أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة، و بناء عليه، فعندما يقرر المراقب طبقاً للفقرات من "٣٩" إلى "٤٢" أنه من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في أعمال مراجعة سابقة لعدد من عناصر الرقابة، فإنه يخطط لاختبار جزء كاف من عناصر الرقابة في مجتمع العينة الخاص بها فى كل فترة مراجعة، وأن يتم، اختبار كل عنصر رقابة على الأقل مرة كل ثلاثة مراجعات.

**٤٤- عندما يقرر المراقب، طبقاً للفقرة "١٠٨" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، أن خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تحديده على مستوى التأكيد هو خطر جوهري ويخطط المراقب للاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تهدف لتخفيف هذا الخطر الهام والمؤثر، فينبغي عليه أن يحصل على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل هذه العناصر من اختبارات الرقابة التي تم أداؤها في الفترة الحالية.** وكلما ازداد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما دعت الحاجة إلى زيادة أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراقب والتي تتعلق بأن هذه العناصر تعمل بفعالية. وبالتالي، فعلى الرغم من أن المراقب غالباً ما يقوم بدارسة المعلومات التي تم الحصول عليها في أعمال مراجعة سابقة عند تصميم اختبارات الرقابة وذلك لتخفيف خطر جوهري، إلا أنه لا يعتمد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عملية مراجعة سابقة والتي تخص فعالية تشغيل عناصر الرقابة على مثل هذه المخاطر، ولكنه بدلاً من ذلك يحصل على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة على مثل هذه المخاطر في الفترة الحالية.



*مدى اختبارات عناصر الرقابة*

٤٥- يقوم المراقب بتصميم اختبارات لعناصر الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تشغيل عناصر الرقابة بفعالية خلال فترة الاعتماد عليها. و تشمل الأمور التي يقوم المراقب بدراستها عند تحديد مدى اختبارات المراقب لعناصر الرقابة ما يلي:

- مدى تكرار أداء عنصر الرقابة بواسطة المنشأة أثناء الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء الفترة محل المراجعة التي يعتمد فيها المراقب على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.
- ملاءمة ومصداقية أدلة المراجعة التى يجب الحصول عليها فى دعم أن العناصر الرقابية تمنع، أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد.

- المدى الذى يتم معه الحصول على أدلة المراجعة من اختبارات عناصر الرقابة الأخرى المرتبطة بالتأكيد.
- المدى الذى يخطط له المراقب فى الاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر (وبذلك يخفض من إجراءات التحقق المبنية على الاعتماد على مثل هذه العناصر).
- الانحراف المتوقع عن أنظمة الرقابة.

٤٦- كلما زاد اعتماد المراقب على فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر كلما زاد مدى اختباراته لعناصر الرقابة . وبالإضافة لذلك، كلما زاد معدل الانحراف المتوقع عن نظم الرقابة، يزيد المراقب من مدى اختبار عناصر الرقابة. ومع ذلك، يضع المراقب فى اعتباره ما إذا كان معدل الانحراف المتوقع يشير إلى أن عنصر الرقابة لا يكفى لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى المستوى الذى قام المراقب بتقييمه. وإذا كان يتوقع أن معدل الانحراف المتوقع قد يكون عالياً جداً، يمكن أن يتوصل المراقب إلى عدم فعالية اختبارات عناصر الرقابة بالنسبة لتأكيد معين.

٤٧- بسبب الثبات المتأصل فى أى نظام لتشغيل تكنولوجيا المعلومات، فيمكن ألا يحتاج المراقب إلى زيادة اختبار عنصر الرقابة الآلى. حيث أن النظام يعمل باستمرار بنفس الطريقة ما لم يتم تغيير البرنامج (بما فى ذلك الجداول، والملفات، أو أية بيانات دائمة يستخدمها البرنامج). وعندما يقرر المراقب أن عنصر الرقابة الآلي يعمل حسب المطلوب (والذي يمكن عمله في الوقت الذي يتم فيه مبدئياً تنفيذ عنصر الرقابة أو في أي تاريخ آخر)، يدرس المراقب القيام بأداء اختبارات لتحديد أن عنصر الرقابة مستمر في العمل بفعالية. ويمكن أن تشمل مثل هذه الاختبارات تحديد ما إذا كان التغيير في البرنامج قد تم دون الخضوع للبرنامج الملائم لتغيير عناصر الرقابة، وأن النسخة المعتمدة للبرنامج قد تم استخدامها في تشغيل المعاملات، و ما إذا كانت أي عناصر رقابة عامة أخرى ذات صلة بالموضوع تعمل بفعالية. وقد تشمل أيضاً مثل هذه الاختبارات التوصل إلى عدم عمل تغييرات في البرامج كما يحدث عندما تقوم المنشأة باستخدام تطبيقات حزم البرامج بدون تعديلها وقد يقوم المراقب بفحص سجل إدارة أمن نظم تكنولوجيا المعلومات للحصول على أدلة مراجعة بأنه لم يتم حدوث أي محاولة وصول غير مصرح بها خلال الفترة.

## إجراءات التحقق

٤٨- يتم أداء إجراءات التحقق لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد، وهى تشمل اختبارات تفاصيل فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات وإجراءات التحقق التحليلية. و يقوم المراقب بالتخطيط وأداء إجراءات التحقق حتى يستطيع التعامل مع التقييم المرتبط بخطر التحريف الهام والمؤثر.

**٤٩- بغض النظر عن خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه، ينبغى على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات تحقق لكل فئة هامة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، و الإفصاحات،** و يعكس هذا المطلب حقيقة أن تقييم مراقب الحسابات للخطر هو أمر يرجع للحكم الشخصى ويمكن أن لا يكون دقيقاً بدرجة كافية لتحديد جميع مخاطر التحريف الهام والمؤثر. و علاوة على ذلك توجد محددات متأصلة فى نظام الرقابة الداخلية من ضمنها تجاوزات الإدارة. وبناء عليه ، فبالرغم إلى توصل مراقب الحسابات بأنه يمكن تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول وذلك عن طريق أداء اختبارات الرقابة فقط على تأكيد محدد ومرتبط بفئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (راجع الفقرة "٨")، فدائماً ما يقوم المراقب بأداء اجراءات التحقق لكل فئة هامة ومؤثرة من المعاملات، وأرصدة الحسابات، وبيانات الإفصاح.



**٥٠- ينبغى أن تشتمل إجراءات التحقق التي يقوم بها مراقب الحسابات على إجراءات المراجعة التالية والتي ترتبط بعملية إقفال القوائم المالية:**

- **مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية المعنية.**
- **فحص قيود اليومية الهامة والمؤثرة والتسويات الأخرى التي تم عملها أثناء عملية إعداد القوائم المالية.**

و تعتمد طبيعة ومدى فحص مراقب الحسابات لقيود اليومية والتسويات الأخرى على طبيعة ودرجة التعقيد في عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة ومخاطر للتحريفات الهامة والمؤثرة المصاحبة.

**٥١- عندما يتوصل مراقب الحسابات طبقاً للفقرة "١٠٨" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد يمثل خطر جوهري، فينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بأداء إجراءات**

**التحقق التى تتعامل مع هذا الخطر بصفة خاصة.** على سبيل المثال إذا قام مراقب الحسابات بتحديد أن الإدارة واقعة تحت ضغط تحقيق أرباح معينة، فيمكن أن يوجد خطر قيام الإدارة بتضخيم المبيعات وذلك بالاعتراف بطريقة غير ملائمة بإيرادات مرتبطة باتفاقيات مبيعات ذات شروط تعيق أو تمنع الاعتراف بالإيراد أو بأن تقوم بإصدار و إثبات فواتير المبيعات قبل شحن هذه المبيعات. فى هذه الظروف، يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم مثلاً بتصميم مصادقات خارجية ليست فقط لتأكيد المبالغ المستحقة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات المبيعات، بما فى ذلك التاريخ و أية حقوق فى شروط إعادة المبيعات والتسليم، وبالإضافة لذلك، فإن مراقب الحسابات يمكن أن يجد أنه من المناسب أن يدعم مثل هذه المصادقات الخارجية باستفسارات من موظفين غير ماليين يعملون فى المنشأة بخصوص أية تعديلات فى اتفاقيات المبيعات أو شروط التسليم.

٥٢- عندما يتكون أسلوب تناول المخاطر الجوهرية من إجراءات التحقق فقط ، تتكون إجراءات المراجعة المناسبة للتعامل مع هذه المخاطر الجوهرية من اختبارات للتفاصيل فقط ، أو خليطاً من اختبارات التفاصيل وإجراءات التحقق التحليلية . ويضع مراقب الحسابات فى اعتباره الإرشادات فى الفقرات من"٥٣" إلى "٦٤" وذلك عند تصميم طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقق للمخاطر الجوهرية. ومن أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة، فغالبا ما تصمم إجراءات التحقق المرتبطة بالمخاطر الجوهرية للحصول على أدلة المراجعة ذات المصداقية العالية.

*طبيعة إجراءات التحقق*

٥٣- نجد بصفة عامة أن إجراءات التحقق التحليلية تكون مطبقة بصورة اكبر على حجم المعاملات الكبيرة التي تميل لأن يتم التنبؤ بها بمرور الزمن.و تكون عادة اختبارات التفاصيل أكثر ملاءمة للحصول على أدلة مراجعة بخصوص بعض التأكيدات التى تتعلق بأرصدة الحسابات، بما فى ذلك الوجود و التقييم. وفى بعض المواقف، يمكن أن يقرر المراقب أن أداء إجراءات التحقق التحليلية فقط يمكن أن يكون كافياُ لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول. فعلى سبيل المثال، نجد أن مراقب الحسابات يمكن أن يتوصل إلى أن بأدائه إجراءات التحقق التحليلية فقط يستطيع مواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه بالنسبة لأحد فئات المعاملات حيث يكون تقييم المراقب للخطر مدعوماً بالحصول على أدلة المراجعة من أداء اختبارات فعالية تشغيل الضوابط. وفى مواقف أخرى،

نجد أن مراقب الحسابات يمكن أن يتوصل إلى أن اختبارات التفاصيل فقط تكونا كافية، أو أن مزيجاً من إجراءات التحقق التحليلية واختبارات التفاصيل تكونا هما الأكثر استجابة إلى المخاطر التي تم تقييمها.

٥٤- يقوم مراقب الحسابات بتصميم اختبارات تفاصيل سريعة الاستجابة للخطر الذي تم تقييمه وذلك بغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة وذلك لتحقيق المستوى المخطط له من التأكد على مستوى التأكيد. وعند تصميم إجراءات التحقق المرتبطة بالوجود أو الحدوث ، فإن مراقب الحسابات يختار من بنود موجودة فى المبالغ المدرجة في القوائم المالية ويقوم بالحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن ناحية أخرى، عند تصميم إجراءات المراجعة مرتبطة بالاكتمال، فإن المراقب يختار أدلة المراجعة التي تؤكد شمول المبالغ الموجود في القوائم المالية ذات الصلة لأحد البنود، وأن يقوم بالتحقق فى ما إذا كان هذا البند قد تم إثباته أم لا. فقد يقوم مراقب الحسابات مثلاً بمراجعة على المدفوعات النقدية اللاحقة لتحديد ما إذا كان قد تم حذف أية مشتريات من أرصدة الدائنون.

٥٥- عند تصميم إجراءات التحقق التحليلية ، يقوم مراقب الحسابات بدراسة الأمور التالية:

- مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية للتأكيدات.
- مدى مصداقية البيانات، سواء كانت داخلية أم خارجية، والتي يتم الحصول منها على توقعات المبالغ المسجلة أو النسب.
- ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد التحريف الهام والمؤثر على المستوى المرغوب من التأكد.
- مقدار الفروق المقبولة بين المبالغ المسجلة وبين المبالغ المتوقعة .

و يأخذ مراقب الحسابات فى اعتباره اختبار عناصر الرقابة التى تستخدمها المنشأة عند إعدادها للمعلومات المستخدمة بواسطة مراقب الحسابات فى تطبيق الإجراءات التحليلية. وعندما تكون مثل هذه العناصر فعاله، فإن المراقب يكون عنده ثقة أكبر فى مصداقية المعلومات، وبالتالي في النتائج المستخرجة من الإجراءات التحليلية. وبديلاً عن ذلك فيمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بدراسة ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لاختبار المراجعة فى الفترة الحالية أو السابقة. وعند تحديد إجراءات المراجعة التي ستطبق على المعلومات التى تبنى عليها توقعات إجراءات التحقق التحليلية ، يضع المراقب فى اعتباره الإرشادات الموجودة فى الفقرة "١١" من معيار المراجعة المصري رقم( ٥٠٠).

*توقيت إجراءات التحقق*

**٥٦- عندما يتم أداء إجراءات التحقق فى تاريخ سابق لنهاية الفترة، فينبغي على المراقب أن يؤدى إجراءات تحقق إضافية أو إجراءات تحقق ممزوجة مع اختبارات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية التى تعطى أساساً منطقياً للتوسع فى نتائج المراجعة من هذا التاريخ إلى نهاية الفترة.**

٥٧- فى بعض الحالات نجد أنه يمكن أداء إجراءات التحقق فى تاريخ مبكر مما يؤدى إلى زيادة خطر عدم اكتشاف مراقب الحسابات للتحريفات التى يمكن أن توجد فى نهاية الفترة . ويزداد هذا الخطر بطول الفترة المتبقية. وعند دراسة ما إذا كان سيتم أداء إجراءات التحقق فى تاريخ مبكر، يضع المراقب فى اعتباره مثل العوامل التالية:

- بيئة الرقابة و عناصر الرقابة الأخرى ذات الصلة.
- مدى إتاحة المعلومات الضرورية للإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات فى تاريخ لاحق.
- الهدف من إجراء التحقق.
- خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه.
- طبيعة فئة المعاملات أو أرصدة الحسابات والتأكيدات ذات الصلة.
- قدرة المراقب على أداء إجراءات تحقق ملائمة أو إجراءات تحقق ممزوجة مع اختبارات للرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تخفيض خطر عدم اكتشاف التحريفات التى قد توجد فى نهاية الفترة.

٥٨- مع أنه ليس مطلوباً من مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة مراجعة خاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة من أجل نوفير أساس سليم للتوسع في نتائج المراجعة من أحد التواريخ المبكرة وحتى نهاية الفترة ، فإن المراقب يدرس مدى كفاية أداء إجراءات التحقق لتغطية الفترة المتبقية فقط. وإذا توصل مراقب الحسابات إلى أن إجراءات التحقق وحدها لا يمكن أن تكون كافية، فعليه أداء اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة ذات الصلة أو القيام بإجراءات التحقق فى نهاية الفترة.

٥٩- فى الأحوال التي يحدد فيها المراقب مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس، فإن إجراءات مراقب الحسابات لمواجهة هذه المخاطر يمكن أن تشمل تغيير توقيت

إجراءات المراجعة. ومثال ذلك، أن يتوصل مراقب الحسابات إلى أن مخاطر التحريف أو التلاعب ناتج عن عمد، لذا فإن إجراءات المراجعة التي تهدف إلى مد نتائج المراجعة من التاريخ المبكر إلى نهاية الفترة يمكن أن لا تكون فعالة. وفى مثل هذه الظروف، قد يتوصل المراقب إلى أنه بحاجة إلى أداء إجراءات التحقق في أو بالقرب من نهاية فترة إعداد التقرير للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش الذي تم تحديده (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)).

٦٠- من المعتاد أن يقوم مراقب الحسابات بمقارنة وتسوية المعلومات الخاصة بالأرصدة فى نهاية المدة مع المعلومات القابلة للمقارنة فى التاريخ المبكر وذلك لتحديد المبالغ التى تبدو غير عادية، و بالتالى يتتبع مثل هذه المبالغ، و يقوم بأداء إجراءات التحقق التحليلية أو اختبارات التفاصيل لاختبار الفترة التى تقع بينهما. وعندما يخطط مراقب الحسابات لأداء إجراءات التحقق التحليلية فيما يخص الفترة التى تتخللهم، يقوم مراقب الحسابات بدراسة ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات محددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات يمكن التنبؤ بها بطريقة منطقية وذلك فيما يتعلق بالمبالغ و أهميتها و تكوينها ، ويدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت إجراءات المنشأة فى تحليل وتسوية هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات فى التواريخ المبكرة تعتبر ملائمة من أجل وضع تواريخ قطع محاسبية سليمة. وبالإضافة لذلك، يدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت نظم المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية سوف توفر معلومات عن الأرصدة فى نهاية الفترة وان المعاملات فى الفترة المتبقية تكون كافية للسماح بالتحقق فى: المعاملات أو القيود الضخمة وغير العادية (وتشمل تلك الموجودة فى أو بالقرب من نهاية الفترة)، والأسباب الأخرى للتقلبات الضخمة، أو التقلبات المتوقعة التى لم تحدث، والتغييرات فى تركيبة فئات المعاملات أو فى أرصدة الحسابات. و تعتمد إجراءات التحقق المرتبطة بالفترة المتبقية على ما إذا كان مراقب الحسابات قد قام بأداء اختبارات لعناصر الرقابة أم لا.

٦١- إذا تم اكتشاف تحريفات فى فئات المعاملات أو فى أرصدة الحسابات فى أحد التواريخ المبكرة، فعادة ما يقوم مراقب الحسابات بتعديل التقييم المرتبط بالخطر و طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقق التى تغطى الفترة المتبقية التى تم التخطيط لها والتى ترتبط بمثل هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات، أو يقوم بمد أو تكرار مثل إجراءات المراجعة هذه فى نهاية الفترة.

٦٢- لا يكفى استخدام أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق فى عملية مراجعة سابقة للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر فى الفترة الحالية. وفى أغلب الحالات، توفر أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق فى عملية مراجعة سابقة، القليل من أو لا شئ من أدلة المراجعة للفترة الحالية. وحتى يمكن استخدام أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها فى عملية مراجعة سابقة فى الفترة الحالية على أنها أدلة جوهرية للمراجعة، يجب أن لا تتغير أدلة المراجعة والموضوع ذى الصلة تغييراً أساسياً. و كمثال على أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق فى فترة سابقة والتى يمكن أن تكون ذات صلة فى السنة الحالية تكون بمثابة رأى قانونى فى موضوع ما و لم يحدث عليه أى تغيير أثناء الفترة الحالية، وكما هو مطلوب بموجب الفقرة "٢٣" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)، إذا خطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق فى مراجعات سابقة، يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة أثناء الفترة الحالية لإقامة الصلة المستمرة بين أدلة المراجعة.

*مدى أداء إجراءات التحقق*

٦٣- كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما زاد مدى إجراءات التحقق. ولان خطر التحريف الهام والمؤثر يضع الرقابة الداخلية فى اعتباره، فيمكن أن يتزايد مدى إجراءات التحقق بسبب النتائج غير المرضية الناتجة عن اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة. ومع ذلك، فان زيادة مدى أحد إجراءات المراجعة يكون ملائماً فقط إن كان إجراء المراجعة نفسه ذو صلة بخطر معين.

٦٤- عند تصميم اختبارات التفاصيل، فعادة ما يتم التفكير في مدى الاختبارات من ناحية حجم العينة التي تتأثر بخطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك، يدرس المراقب أيضا أمورا أخرى، وهى تشمل ما إذا كان استخدام وسائل أخرى للاختبار يكون أكثر فاعلية ، مثل اختيار بنودا كبيرة القيمة أو غير عادية من أحد مجتمعات العينة بدلاً من اختبار عينات ممثلة أو تقسيم المجتمع إلى طبقات تحتوى على طبقات فرعية متجانسة من العينات. و يحتوى معيار المراجعة المصري رقم(٥٣٠ ) على إرشادات لاستخدام العينات والوسائل الأخرى لاختيار البنود للاختبار. وعند تصميم إجراءات التحقق التحليلية، يدرس مراقب الحسابات مقدار الفرق بين التوقعات التي يمكن قبولها بدون أى تحقق إضافي. و تتأثر هذه الدراسة في الأساس بالأهمية النسبية و الاتساق مع المستوى المأمول من التأكد .ويتعلق تحديد هذا المبلغ بدراسة

احتمالية تجمع مزيجاً من التحريفات في القوائم فى رصيد حساب معين، أو فئة من المعاملات، أو الإفصاح يمكن أن تصل إلى مبلغ غير مقبول، وعند تصميم إجراءات التحقق التحليلية ، فإن مراقب الحسابات يزيد من المستوى المرغوب من التأكد عندما يتزايد خطر التحريف الهام والمؤثر. و يحتوى معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠ ) "الإجراءات التحليلية" على إرشادات تتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية مراجعة.

## مدى كفاية العرض والإفصاح

**٦٥- ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤدى إجراءات المراجعة لتقييم ما إذا كان العرض الكلى للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.** ويدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بذاتها بطريقة تعكس التبويب والوصف الملائم للمعلومات المالية. و يشمل عرض القوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أيضا الإفصاح الكافى للأمور الهامة والمؤثرة. و ترتبط هذه الأمور بشكل وترتيب ومحتوى القوائم المالية والإيضاحات الملحقة وتشمل، على سبيل المثال، المصطلحات المستخدمة وكمية التفاصيل المعطاة و تبويب البنود فى القوائم وأسس المبالغ المذكورة.و يضع المراقب فى اعتباره ما إذا كان يتوجب على الإدارة أن تفصح عن أمر معين فى ضوء الظروف والحقائق التي يكون مراقب الحسابات على علم بها فى ذلك الحين.وعند تقييم العرض الكلى للقوائم المالية، بما فى ذلك الإفصاحات المرتبطة بها، فعلى مراقب الحسابات أن يضع فى اعتباره خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد. راجع الفقرة رقم "١٧" من معيار المراجعة المصري رقم(٥٠٠) من أجل الحصول على وصف للتأكيدات المرتبطة بالعرض والإفصاح.

## تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها

**٦٦- استنادا على إجراءات المراجعة التي تم أداؤها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد مازال ملائما.**

٦٧- تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة. وحيث ان المراقب يقوم بأداء إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التى يتم الحصول عليها يمكن أن تجعل المراقب يقوم بتعديل طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها، ويمكن أن

يكتشف مراقب الحسابات معلومات تختلف بشدة عن تلك التى بنى عليها تقييمه للخطر، فعلى سبيل المثال، يمكن أن يغير ، مدى التحريفات التى يكتشفها مراقب الحسابات عن طريق أداء إجراءات التحقق ،من حكمه حول تقييم الخطر كما يمكن أن يشير الى ضعف هام ومؤثر فى نظام الرقابة الداخلية. وبالإضافة لذلك، فان الإجراءات التحليلية التى يتم أداؤها فى مرحلة الفحص الكلى للمراجعة يمكن أن يشير إلى احد مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى لم يتم التعرف عليها مسبقاً. وفى مثل هذه الظروف، يمكن أن يحتاج المراقب إلى إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخططة، وعلى أساس الاعتبارات المعدلة للخطر الذى تم تقييمه لكل أو لبعض فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الافصاحات والتأكيدات المرتبطة بها.و تحتوى الفقرة رقم "١١٩" من معيار المراجعة المصرى رقم(٣١٥ ) على إرشادات إضافية تتعلق بمراجعة إجراءات تقييم الخطر التى يقوم بها المراقب.

٦٨- يعترف مفهوم فعالية تشغيل عناصر الرقابة بإمكانية حدوث بعض الانحرافات فى الطريقة التى يتم بها تطبيق تلك العناصر بواسطة المنشأة. و قد تنتج الانحرافات الناشئة عن عناصر الرقابة الموصوفة عن عوامل مثل التغييرات التى تحدث بين العاملين الرئيسيين، والتقلبات الموسمية الضخمة فى حجم المعاملات والأخطاء البشرية. وعندما يتم اكتشاف مثل هذه الانحرافات أثناء أداء اختبارات الرقابة، يقوم المراقب بعمل استفسارات معينة لكى يفهم هذه الأمور وتوابعها المحتملة، مثل الاستفسار عن توقيت تغيير الأفراد فى وظائف الرقابة الداخلية الرئيسية. و يحدد مراقب الحسابات ما إذا كانت اختبارات عناصر الرقابة التى تمت توفر أساساً ملائما للاعتماد على الضوابط، وما إذا كان من الضروري أداء اختبارات إضافية لعناصر الرقابة ، أو ما إذا كانت هناك حاجة للتعامل مع مخاطر التحريفات المحتملة باستخدام إجراءات التحقق.

٦٩- لا يمكن لمراقب الحسابات أن يفترض أن أحد حالات الغش أو الخطأ هى حدث منفصل، وبالتالى يدرس كيف أن اكتشاف التحريف يمكن أن يؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها. وقبل الوصول إلى نتيجة المراجعة يقوم المراقب بتقييم ما إذا كان خطر المراجعة قد تم تخفيضه إلى مستوى منخفض مقبول وما إذا كانت طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة بحاجة إلى إعادة التفكير فيها. وعلى سبيل المثال يعيد مراقب الحسابات دراسة ما يلى:

- طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقق.
- أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة ذات الصلة بما فى ذلك عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

**٧٠- يجب على مراقب الحسابات أن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية إلى مستوى منخفض مقبول.** و عند تكوينه لرأيه، يضع مراقب الحسابات فى اعتباره جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، وذلك بغض النظر عما إذا كانت تبدو على أنها تؤيد أو تتعارض مع التأكيدات فى القوائم المالية.

٧١- أن مدى كفاية و ملاءمة أدلة المراجعة لدعم النتائج التى يصل إليها مراقب الحسابات خلال عملية المراجعة أمور ترجع إلى حكمه المهنى. و ويتأثر حكم مراقب الحسابات فى مدى كفاية و ملاءمة أدلة المراجعة بعوامل مثل التالية:

- مدى أهمية التحريف المحتمل فى التأكيد وإمكانية أن يكون له تأثير هام ومؤثر، سواء كان ذلك منفرداً أو مجتمعاً مع التحريفات الأخرى المحتملة فى القوائم المالية.
- فعالية استجابة الإدارة و عناصر الرقابة للتعامل مع المخاطر.
- الخبرة التى تم الحصول عليها أثناء عمليات المراجعة السابقة وذلك فيما يخص التحريفات المحتملة المماثلة .
- نتائج إجراءات المراجعة التى تمت، وتشمل ما إذا كانت مثل إجراءات المراجعة هذه قد اكتشفت حالات محددة من الغش أو الخطأ.
- مصدر و مصداقية المعلومات المتاحة.
- مدى القناعة بأدلة المراجعة.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها.

**٧٢- إذا لم يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة بالنسبة إلى تأكيد هام ومؤثر فى القوائم المالية، فعليه محاولة الحصول على أدلة مراجعة إضافية، و إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة، ينبغى عليه أن يعبر عن رأى متحفظ أو أن يمتنع عن إبداء الرأى.** راجع معيار المراجعة المصرى رقم(٧٠١ ) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" من أجل مزيد من الإرشادات.

### التوثيق

**٧٣- يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتوثيق ردود الأفعال الكلية التى أتخذها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، والصلة مع تلك الإجراءات الخاصة بالمخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكد، والنتائج الخاصة بإجراءات المراجعة. بالإضافة لذلك، إذا كان مراقب الحسابات يخطط لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى عمليات مراجعة سابقة، فعلى المراقب أن يوثق النتائج التى تم الوصول إليها بخصوص الاعتماد على مثل هذه الضوابط التى تم اختبارها فى مراجعة سابقة،** وتبنى الطريقة التى يتم بها توثيق مثل هذه الأمور على أساس الحكم المهنى لمراقب الحسابات. و يضع معيار المراجعة المصرى رقم(٢٣٠ ) "توثيق أعمال المراجعة" معايير ويوفر إرشاداًت تخص عملية التوثيق فى سياق عملية مراجعة القوائم المالية.

الهيئة العامة لسوق المال
Capital Market Authority

# المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

## المجلد الثانى

الهيئة العامة لسوق المال

٢٠٠٨

# المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

## المجلد الثانى

### يتضمن هذا المجلد المعايير التالية:

| | |
|---|---|
| معيار رقم (٤٠٢) | اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشآت خدمية |
| معيار رقم (٥٠٠) | أدلة المراجعة |
| معيار رقم (٥٠١) | أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينة |
| معيار رقم (٥٠٥) | المصادقات الخارجية |
| معيار رقم (٥١٠) | التكليف بالمراجعة لأول مرة - أرصدة أول المدة |
| معيار رقم (٥٢٠) | الإجراءات التحليلية |
| معيار رقم (٥٣٠) | المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى |
| معيار رقم (٥٤٠) | مراجعة التقديرات المحاسبية |
| معيار رقم (٥٤٥) | مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها |
| معيار رقم (٥٥٠) | الأطراف ذوي العلاقة |
| معيار رقم (٥٦٠) | الأحداث اللاحقة |
| معيار رقم (٥٧٠) | الاستمراريـــة |
| معيار رقم (٥٨٠) | إقرارات الإدارة |
| معيار رقم (٦٠٠) | استخدام عمل مراقب آخر |
| معيار رقم (٦١٠) | دراسة عمل المراجعة الداخلية |
| معيار رقم (٦٢٠) | استخدام عمل خبير |
| معيار رقم (٧٠٠) | تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة |

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٤٠٢)
# اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التى تستخدم منشآت خدمية

# معيار المراجعة المصري رقم (٤٠٢)

# اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشآت خدمية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٤٠٢)
# اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التى تستخدم منشآت خدمية

## المقدمـــة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لمراقب الحسابات فى منشأة تستخدم منشأة خدمية، كما يصف هذا المعيار أيضا تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية الذى يحصل عليه مراقبى حسابات المنشأة محل المراجعة.

**٢- ينبغى على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة كيفية تأثير استخدام المنشأة محل المراجعة للمنشأة الخدمية على نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة وذلك لتحديد وتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم وأداء أية إجراءات مراجعة إضافية.**

٣- يمكن أن يستخدم العميل منشأة خدمية مثل تلك التى تقوم بتنفيذ المعاملات و إمساك الدفاتر المحاسبية أو تقوم بتسجيل المعاملات ومعالجة البيانات (مثل: منشأة خدمية لتوفير نظم الحاسب الآلى). وفى هذه الحالة من الممكن أن تكون بعض السياسات والإجراءات والسجلات التى تحفظهما المنشأة الخدمية ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للعميل.

## اعتبارات مراقب الحسابات

٤- يمكن أن تقوم المنشآت الخدمية بوضع وتنفيذ سياسات وإجراءات من شأنها أن تؤثر على الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة. وتكون هذه السياسات والإجراءات منفصلة عن المنشأة مادياً وتشغيلياً.

وعندما تكون الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية مقصورة فقط على تسجيل وتشغيل معاملات المنشأة محل المراجعة مع احتفاظ الأخيرة بالمسئولية كاملة بما فيها سلطة الاعتماد تكون المنشأة محل المراجعة عندئذ قادرة على تنفيذ سياسات وإجراءات فعالة داخلها .أما عندما تقوم المنشأة الخدمية بتنفيذ معاملات المنشأة محل المراجعة مع الاحتفاظ بالمسئولية عن ذلك عندئذ يكون من الضروري على المنشأة محل المراجعة الاعتماد على السياسات والإجراءات المطبقة في المنشأة الخدمية.

**٥- ينبغي على المراقب أن يحدد أهمية أنشطة المنشأة الخدمية للمنشأة محل المراجعة وعلاقة ذلك بعملية المراجعة من أجل الحصول على تفهم للمنشأة محل المراجعة وبيئتها،** وبقيامه بذلك يتوصل المراقب متى كان ذلك ملائماً لتفهم ما يلي:

- طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية.
- شروط العقد والعلاقة بين المنشأة محل المراجعة والمنشأة الخدمية.
- المدى الذي تتفاعل معه نظم الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة مع نظم المنشأة الخدمية.
- نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة المتعلق بأنشطة المنشأة الخدمية مثل:
  - تلك التي تطبق على المعاملات التى تقوم المنشأة الخدمية بمعالجتها.
  - كيفية تحديد المنشأة وإدارتها للمخاطر المتعلقة باستخدام المنشآت الخدمية.
- قدرة المنشأة الخدمية، وسلامة مركزها المالي ، بما في ذلك إمكانية التأثير المحتمل لفشل المنشأة الخدمية على المنشأة محل المراجعة.
- معلومات بشأن المنشأة الخدمية مثل تلك الموجودة فى دليل المستخدم والدليل التقنى.
- المعلومات المتاحة عن عناصر الرقابة المتعلقة بنظم معلومات المنشأة الخدمية مثل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات وعناصر الرقابة المطبقة.

٦- يمكن أن يأخذ المراقب في اعتباره وجود تقارير من المراقبين الخارجيين للمنشأة الخدمية والمراجعين الداخليين بها كوسيلة للحصول على معلومات عن الرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية وعن تشغيلها وفاعليتها. ويوفر معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) "دراسة عمل المراجعة الداخلية" إرشادات تتعلق بتقييم كفاية عمل المراجع الداخلي لأغراض المراقب الخارجي .وذلك عندما ينوى المراقب استخدام عمل المراجع الداخلي وعندما ينتهي المراقب الخارجي إلى أن تقييم مخاطر الرقابة لأخطار التحريف الهام والمؤثر لن يتأثر بأنظمة الرقابة في المنشأة الخدمية فإن أي دراسة إضافية لهذا المعيار تعتبر غير ضرورية.

**٧- إذا توصل المراقب إلى أن أنشطة المنشأة الخدمية هامة للمنشأة محل المراجعة وذات صلة بعملية المراجعة فينبغي عليه أن يحصل على تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها.** ويقوم المراقب بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد بالنسبة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات والافصاحات.

٨- إذا لم يكف الفهم الذي تم الحصول عليه يقوم المراقب عندئذ بدراسة مدى الحاجة لأن يطلب من المنشأة الخدمية أن تجعل مراقبيها يقوموا بأداء مثل تلك الإجراءات لتقييم الخطر وذلك لتزويده بالمعلومات اللازمة. أو دراسة الحاجة لزيارة المنشأة الخدمية للحصول على المعلومات. ويجوز للمراقب الذي يرغب في زيارة المنشأة الخدمية أن ينصح المنشأة بان تطلب من المنشأة الخدمية أن تتيح للمراقب الوصول إلى المعلومات اللازمة.

٩- قد يتمكن المراقب من الحصول على تفهم كاف للرقابة الداخلية بالمنشاة الخدمية وذلك بقراءه تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية. وبالإضافة إلى ذلك يمكن أيضا للمراقب أن يستخدم تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية وذلك عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للتأكيدات المتأثرة بالرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية. **وإذا استخدم المراقب تقرير مراقب حسابات المنشاة الخدمية، فينبغي أن يضع المراقب في اعتباره القيام باستفسارات تتعلق بالكفاءة المهنية لمراقب حسابات المنشأة الخدمية عند تنفيذه لمهمة المراجعة للمنشأة الخدمية التي وافق عليها.**

١٠- يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية عمل أنظمة الرقابة وذلك عندما يشمل تقييم الخطر الذى يقوم به المراقب توقع لفعالية تشغيل أنظمة الرقابة الخاصة بالمنشأة الخدمية أو عندما لا تكفى إجراءات التحقق وحدها لتوفير أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد. ويمكن أن يستنتج المراقب أيضا أنه سيكون من الأفضل الحصول على أدلة المراجعة من اختبارات الرقابة. ويمكن الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية عمل أنظمة الرقابة مما يلى:

- إجراء اختبارات الرقابة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة على أنشطة المنشأة الخدمية.
- الحصول على تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية معبراً فيه عن رأيه فيما يتعلق بكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية ذات الصلة بأنشطة المنشأة المتعلقة بالمراجعة.
- زيارة المنشأة الخدمية وإجراء اختبارات الرقابة بها.

### تقرير المراقب عن المنشأة الخدمية

**١١- ينبغى على مراقب الحسابات عند استخدام تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقوم بدراسة طبيعة ومحتوى هذا التقرير.**

١٢- عادة ما يكون تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية أحد نوعين من التقارير كما يلى:

*النوع أ- تقرير عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه*

(أ) وصف نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية الذى عادة ما تُعدة إدارة المنشأة الخدمية.

و(ب) رأى مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأن:

(١) الوصف الوارد أعلاه دقيق.

و(٢) نظام الرقابة الداخلية مصمم تصميماً مناسباً لتحقيق الأهداف المنصوص عليها.

و(٣) الضوابط الداخلية يتم تنفيذها.

*النوع ب- تقرير بشأن تصميم وتنفيذ وكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية*

(أ) وصف نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة الذى عادة ما تُعده إدارة المنشأة الخدمية.

و(ب) رأى مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأن:

(١) الوصف الوارد أعلاه دقيق.

و(٢) نظام الرقابة الداخلية مصمم تصميماً مناسباً لتحقيق الأهداف المنصوص عليها.

و(٣) الضوابط الداخلية يتم تنفيذها.

و(٤) الضوابط الداخلية تعمل بكفاءة استنادا على نتائج اختبارات الرقابة. وبالإضافة إلى الرأى المتعلق بكفاءة التشغيل، يقوم مراقب المنشأة الخدمية بتحديد اختبارات الرقابة التى تم أداؤها والنتائج ذات الصلة.

ويحتوى تقرير مراقب المنشأة الخدمية في الغالب على قيود بالنسبة لاستخدام هذا التقرير (عادة ما يوجه للإدارة والمنشأة الخدمية وعملائها ومراقبي المنشأة محل المراجعة).

**١٣- ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة نطاق العمل المؤدى من مراقبي المنشأة الخدمية ، كما ينبغي عليه تقييم مدى فائدة وملائمة التقارير الصادرة عن مراقبي المنشأة الخدمية.**

١٤- فى حين أن التقارير من النوع (أ) يمكن أن تكون مفيدة للمراقب للتوصل إلى تفهم لنظام الرقابة الداخلية إلا أن المراقب لن يستخدم مثل هذه التقارير كأدلة مراجعة للحكم على فعالية أنظمة الرقابة.

١٥- وعلى العكس يمكن أن توفر التقارير من النوع (ب) مثل تلك الأدلة حيث أنه قد تم أداء اختبارات الرقابة. وعندما يتم استخدام تقارير النوع (ب) كأدلة مراجعة تتعلق بفعالية أنظمة الرقابة ، يجب على المراقب أن يقوم بدراسة ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي تم اختبارها بواسطة مراقب المنشأة الخدمية مرتبطة بمعاملات المنشأة محل المراجعة وأرصدة حساباتها وافصاحاتها والتأكيدات ذات الصلة وما إذا كان اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة التي قام بها مراقب المنشأة الخدمية ونتائجها كافية.

وفيما يتعلق بالتقرير الأخير هناك اعتباران أساسيان يجب مراعاتهما وهما طول الفترة التى أستغرقتها الاختبارات التى قام بها مراقب المنشاة الخدمية والوقت الذي مضى بعد أداء هذه الاختبارات.

**١٦- وبالنسبة لتلك الاختبارات المحددة للرقابة والنتائج ذات الصلة، ينبغى على المراقب أن يقوم بدراسة ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى هذه الاختبارات توفر أدلة مراجعة كافية ومناسبة تتعلق بكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك لتعزيز تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر.**

١٧- يمكن أن يقوم مراقب المنشأة الخدمية بأداء إجراءات تحَقق ذات نفع لمراقب المنشأة محل المراجعة ومثل هذه المهام يمكن أن تتعلق بأداء إجراءات متفق عليها من قبل كل من المنشأة محل المراجعة ومراقبها، والمنشاة الخدمية ومراقبها .

**١٨- عندما يستخدم المراقب تقرير مراقب المنشأة الخدمية، لا ينبغى الإشارة إلى تقرير مراقب المنشأة الخدمية فى تقرير المراقب الخاص بالمنشأة محل المراجعة.**

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)
# أدلة المراجعة

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)

# أدلة المراجعة

## المحتـــويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)
# أدلة المراجعة

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بما يمكن أن يمثل أدلة مراجعة في عملية مراجعة للقوائم المالية، وكذا عن كمية ونوعية أدلة المراجعة التي ينبغي الحصول عليها ، وإجراءات المراجعة التي يستخدمها مراقبي الحسابات للحصول علي أدلة المراجعة هذه.

**٢- ينبغي علي مراقب الحسابات الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة حتي يتوصل إلي استنتاجات معقولة تمكنه من أن يقوم ببناء رأي المراجعة عليها .**

## مفهوم أدلة المراجعة

٣- تعرف " أدلة المراجعة " بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المراقب للوصول إلي الاستنتاجات التي تمكنه من ابداء رأيه. و هي تشتمل علي المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى . ولا يتوقع من المراقب التعامل مع كل المعلومات التي قد تكون موجودة. وتتضمن أدلة المراجعة، والتي تكون بطبيعتها تراكمية ، أدلة تم الحصول عليها من خلال إجراءات تم أداؤها أثناء عملية المراجعة ، وتلك التي يتم الحصول عليها من خلال مصادر أخري مثل عمليات مراجعة سابقة أو إجراءات رقابة الجودة فى المؤسسة من أجل قبول العميل أو فى استمرار التعامل معه.

٤- بصورة عامة تشمل السجلات المحاسبية، سجلات القيود الأولية ، و المستندات المؤيدة مثل الشيكات والسجلات الخاصة بتحويل الأموال الكترونيا والفواتير والعقود ، ودفاتر الأستاذ العام و المساعدة ، وقيود اليومية والتسويات الأخرى على القوائم المالية و التى لا تنعكس فى قيود اليومية الرسمية والسجلات مثل قوائم التسوية والقوائم التحليلية المؤيدة لتوزيع التكلفة و العمليات الحسابية والتسويات والافصاحات. وغالباً ما يتم البدء في عمل القيود في السجلات المحاسبية ثم تسجيلها وتشغيلها و التقرير عنها في صورة الكترونية. وبالإضافة إلي ذلك يمكن أن تكون السجلات المحاسبية جزء من نظم متكاملة تتقاسم المعلومات وتدعم أهداف المنشأة سواء من ناحية إعداد التقارير المالية أو القيام بالعمليات أو استيفاء متطلبات الالتزام.

٥- الإدارة هى المسئولة عن إعداد التقارير المالية طبقاً للسجلات المحاسبية الخاصة بالمنشاة. ويحصل المراقب علي بعض أدلة المراجعة عن طريق اختبار السجلات المحاسبية ، علي سبيل المثال، من خلال تحليل وفحص وإعادة أداء الإجراءات المتبعة في عملية إعداد التقارير المالية، ومطابقة الأنواع والتطبيقات المحتوية على ذات المعلومات. ومن خــلال أداء مثل تـلك الإجراءات يمـكن للمراقب أن يحدد ما إذا كانت السجلات المحاسبية متسقة داخليا ومتفقة مع القوائم المالية.ومع ذلك، وبسبب أن السجلات المحاسبية وحدها لا توفر أدلة مراجعة كافية فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة أخرى لإمكان إبداء رأيه على القوائم المالية .

٦- تشمل المعلومات الأخرى التي يمكن أن يستخدمها المراقب كأدلة مراجعة، محاضر الاجتماعات والمصادقات من الغير وتقارير المحللين وبيانات مقارنة عن المنافسين ، وأدلة الرقابة والمعلومات التي حصل عليها المراقب من إجراءات المراجعة كالاستفسار والملاحظة والتفتيش والمعلومات الأخرى المتاحة للمراقب والتي تمكنه من التوصل لاستنتاجات من خلال المنطق السليم .

## أدلة المراجعة الكافية والملائمة

٧- الكفاية هي مقياس لكمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والملاءمة هي مقياس لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع المراجعة ومصداقيته في توفير الدعم أو اكتشاف التحريفات في فئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات والتأكيدات ذات الصلة. و تتأثر كمية أدلة المراجعة التي يحتاجها المراقب بخطر التحريف (فكلما زاد الخطر زادت احتمالية طلب أدلة مراجعة إضافية) وتتأثر أيضا بنوعية أدلة المراجعة (فكلما زادت جودة الأدلة تقل الحاجة إلى المزيد منها) ، كما ان نوعية الدليل الرديئة لا يعوضها الحصول على المزيد منها. وبناء على ما تقدم تعتبر العلاقة بين كفاية وملائمة أدلة المراجعة علاقة متبادلة.

٨- يمكن أن توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة متعلقة ببعض التأكيدات ، ولكن ليست متعلقة بأخرى. مثلا فحص السجلات و المستندات المتعلقة بتحصيل المديونيات بعد نهاية المدة تعطى أدلة لكل من الوجود والتقييم علي الرغم من أنها ليست بالضرورة ملائمة لإجراءات القطع في تاريخ انتهاء الفترة المالية. ومن ناحية أخرى فغالباً ما يحصل المراقب علي أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد ، فعلي سبيل المثال يمكن أن يقوم المراقب بتحليل أعمار المديونيات وما يلي ذلك من تحصيل المديونيات للحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بتحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وعلاوة علي ذلك لا

يُعتبر الحصول علي أدلة مراجعة لتأكيد معين مرتبطاً بتأكيد آخر، فعلي سبيل المثال لا يعد الوجود المادي للمخزون كدليل مراجعة بديلا عن الحصول علي دليل مراجعة يتعلق بتأكيد آخر مثل تقييم المخزون.

٩- تتأثر مصداقية أدلة المراجعة بمصدر الحصول عليها، وطبيعتها ، وظروف الحصول عليها ويمكن التعميم بشأن مصداقية أنواع معينة من أدلة المراجعة ، على الرغم من أن هذا التعميم قد يخضع لإستثناءات هامة. حيث انه وإن كان الحصول علي أدلة مراجعة من مصادر خارجية مستقلة تكون أكثر مصداقية، إلا انه قد تحدث ظروف يكون من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي، في حالة كون مصدر المعلومات غير مطلع . ورغم ذلك يمكن التعميم بشأن مدى مصداقية أدلة المراجعة وفقا لطبيعتها ومصادر الحصول عليها والظروف المحيطة بها وذلك على النحو التالي:

- تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل.
- تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بالمنشاة فعالة .
- أدلة المراجعة التي حصل المراقب عليها مباشرة (علي سبيل المثال ، ملاحظة تطبيق عنصر رقابة) أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج ( على سبيل المثال، الاستفسار عن تطبيق عنصر رقابة) .
- تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية عندما تكون موثقة سواء كان التوثيق ورقيا أو الكترونيا أو أي وسيلة أخري (علي سبيل المثال : يعتبر سجل اجتماع موثق فى وقت الاجتماع) أكثر مصداقية من إقرار شفهي لاحق عن الأمور التي تمت مناقشتها.
- تعتبر أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي توفرها الصور أو النسخ .

١٠- نادراً ما ترتبط عملية المراجعة بسلامة توثيق المستندات ، حيث أن المراقب غير مدرباً على هذا ولا يُتوقع أن يكون خبيرا في مثل هذا التوثيق .ومع ذلك يضع المراقب في اعتباره مصداقية المعلومات التي يجب استخدامها كأدلة مراجعة. مثال الصور والنسخ و الفاكسات و الميكروفيلم أو أية وثائق الكترونية أخرى بما فى ذلك دراسة نظم الرقابة التي تحيط بإعدادها وحفظها كلما أمكن.

**١١- عندما يستخدم مراقب الحسابات المعلومات التي أعدتها المنشأة لأداء إجراءات المراجعة ، فينبغي عليه الحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات.**
وحتى يتمكن المراقب من الحصول علي أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فينبغي أن تكون المعلومات التي بنيت عليها إجراءات المراجعة كاملة ودقيقة بصورة كافية. علي سبيل المثال عند مراجعة الإيرادات عن طريق استخدام الأسعار المحددة و السجلات الخاصة بحجم المبيعات يجب أن يأخذ المراقب في اعتباره دقة المعلومات عن الأسعار المحددة واكتمال ودقة المعلومات الخاصة بحجم المبيعات.ويمكن القيام بعملية الحصول علي أدلة مراجعة تتعلق باكتمال ودقة المعلومات التي تعدها نظم المعلومات بالمنشأة متزامناً مع إجراءات المراجعة الفعلية المُطبقة علي المعلومات وذلك عندما يكون الحصول علي مثل تلك الإجراءات هو جزء لا يتجزأ من إجراءات المراجعة نفسها.وفي مواقف أخري يمكن أن يكون المراقب قد حصل علي أدلة مراجعة عن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات عن طريق اختبار عناصر الرقابة المطبقة أثناء إعداد المعلومات و حفظها. ومع ذلك ففي بعض المواقف يمكن أن يقرر المراقب أنه بحاجة إلي إجراءات مراجعة إضافية ، فعلي سبيل المثال ، يمكن أن تشمل تلك الإجراءات الإضافية استخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر لإعادة حساب المعلومات .

١٢- عادة ما يحصل المراقب على تأكد أكثر عندما تتطابق نتائج الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة فردية. وبالإضافة إلي ذلك فإن حصول المراقب علي أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ربما يعطي مؤشرا بأن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة فردية لا يمكن الإعتماد عليها .علي سبيل المثال يمكن أن يزيد تأثير المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة من التأكيد الذي يحصل عليه المراقب من إقرار الإدارة . وبصورة عكسية عندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر واحد غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من غيره فعلى المراقب أداء إجراءات مراجعة إضافية يراها ضرورية لحل هذا التعارض.

١٣- يقوم المراقب بدراسة العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة المراجعة ومدى فائدة المعلومات التي تم الحصول عليها، ومع ذلك لا تعتبر مسألة الصعوبة أو النفقات المتعلقة في حد ذاتها سبباً مقبولاً لحذف إجراء مراجعة ليس له بديل.

١٤- عند تكوين رأي المراجعة لا يقوم المراقب بفحص كل المعلومات المتاحة لأنه يمكن الوصول عادة لاستنتاجات باستخدام طرق العينات وطرق أخرى لاختيار البنود للاختبار وعادة ما يجد المراقب انه من الضروري الاعتماد على أدلة المراجعة التي تكون مقنعة أكثر منها حاسمة ، ومع ذلك فمن أجل الحصول على تأكد مناسب لا يكتفي المراقب بأدلة مراجعة تكون اقل من مقنعة، ويستخدم المراقب الحكم المهني ويقوم بممارسة الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة وبالتالي كفايتها وملاءمتها لدعم رأي المراجعة.

## استخدام التأكيدات للحصول على أدلة مراجعة

١٥- تعتبر الإدارة مسئولة عن العرض العادل للقوائم المالية التي تعكس طبيعة وعمليات المنشأة. وعند الإقرار بأن القوائم تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة ، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ، تقوم الإدارة ضمنيا أو صراحة بعمل تأكيدات تتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن كافة عناصر القوائم المالية والافصاحات ذات الصلة.

**١٦- ينبغي على المراقب استخدام التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح على نحو تفصيلي يمكنه من تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء إجراءات المراجعة الإضافية.** يستخدم المراقب التأكيدات في تقييم المخاطر عن طريق دراسة الأنواع المختلفة للتحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، مصمما بذلك إجراءات مراجعة من شأنها أن تتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها.وتناقش المعايير الأخرى مواقف محددة يطلب من المراقب فيها الحصول على أدلة مراجعة على مستوى التأكيد.

١٧- تنقسم التأكيدات التي يستخدمها المراقب إلى الفئات التالية:

(١) تأكيدات بشأن فئات من المعاملات وأحداث الفترة محل المراجعة:

- الحدوث- أن المعاملات و الأحداث التي تم تسجيلها خلال الفترة وقعت وتخص المنشأة .
- الاكتمال- أن جميع المعاملات والأحداث المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها.
- الدقة - المبالغ والبيانات الأخرى المرتبطة بالمعاملات والأحداث التي وقعت تم تسجيلها بصورة ملائمة.
- إجراءات القطع- المعاملات والأحداث سجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- التبويب- المعاملات والأحداث سجلت في الحسابات المناسبة.

(ب) التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية المدة:

- الوجود- وجود الأصول والالتزامات و حقوق الملكية.
- الحقوق والواجبات- أن المنشأة تمتلك الحقوق في أصولها وتسيطر عليها ، و أن الالتزامات تمثل تعهدات على المنشأة.
- الاكتمال- جميع الأصول و الالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها.
- التقييم و التوزيع- إن تسجيل الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية في القوائم المالية قد تم بقيم مناسبة ، كما يتم تسجيل أية تسويات ناتجة عن التقييم أو التوزيع بصورة ملائمة.

(ج) التأكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح

- الحدوث والحقوق والواجبات- الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى المفصح عنها حدثت وتخص المنشأة.
- الاكتمال – شمول القوائم المالية على كافة الإفصاحات الواجبة.
- التصنيف والقابلية للفهم – المعلومات المالية معروضة وموضحة بشكل مناسب ، والإفصاحات معبر عنها بوضوح.
- الدقة والتقييم – يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بصورة عادلة وبقيم مناسبة.

١٨- يجوز أن يستخدم المراقب التأكيدات المبينة أعلاه أو أن يعبر عنها بصورة مختلفة بشرط أن يغطى جميع الجوانب المبينة أعلاه ، فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراقب بمزج التأكيدات المتعلقة بالمعاملات والأحداث مع التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات، أو بمعنى آخر قد لا يكون هناك تأكيد منفصل مرتبط بتاريخ إجراءات القطع الخاص بالمعاملات والأحداث عندما تشمل تأكيدات الحدوث والاكتمال على اعتبارات ملائمة تتعلق بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.

## إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة

١٩- يحصل المراقب على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه عن طريق أداء إجراءات مراجعة من أجل:

(أ) تفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها وذلك لتقييم مخاطر التحريف الهام

والمؤثر على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات ( يُشار إلى إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها لهذا الغرض في معايير المراجعة المصرية بـ"إجراءات تقييم الخطر").

و(ب) يقوم المراقب عندما يكون ذلك ضروريا أو عندما يرى القيام بذلك باختبار فعالية أنظمة الرقابة لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات (ويشار إلى إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها لهذا الغرض في معايير المراجعة المصرية بـ"اختبارات الرقابة").

و(ج) اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد (ويشار إلى إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها لهذا الغرض في معايير المراجعة المصرية بـ"إجراءات التحقق" وتشمل اختبارات التفاصيل لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات وإجراءات التحقق التحليلية).

٢٠- دائما ما يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر لتوفير أساس مرضٍ لتقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات. إلا أن إجراءات تقييم الخطر وحدها لا توفر أدلة مراجعة كافية وملائمة يبنى عليها رأيه، ومع ذلك يتم تكملتها بإجراءات مراجعة إضافية في شكل اختبارات للرقابة وإجراءات للتحقق عندما يرى ضرورة ذلك.

٢١- تكون اختبارات الرقابة ضرورية في حالتين: الأولى عندما يستند المراقب في تقييمه لمخاطر التحريف على توقع بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة عندئذ يجب على المراقب إجراء اختبارات مدى الالتزام لدعم إجراءات تقييم الخطر. والأخرى عندما لا توفر إجراءات التحقق وحدها أدلة مراجعة كافية وملائمة عندئذ يجب على المراقب أداء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة للتأكد من فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.

٢٢- يقوم المراقب بتخطيط وأداء إجراءات التحقق حتى يستطيع التعامل مع مخاطر التحريف الهام و المؤثر ذات الصلة والتي تشمل نتائج اختبارات الرقابة ، إن وجدت .ومع ذلك فتقييم المخاطر الذي يقوم به المراقب أمر يستند على الحكم الشخصي، والذي قد لا يكون دقيقا بالقدر الكافي لتحديد جميع مخاطر التحريف الهام والمؤثر. وعلاوة على ذلك ، فهناك محددات متأصلة فى الرقابة الداخلية وتشمل خطر تجاوزات الإدارة وإمكانية حدوث خطأ بشري وتأثير تغيير النظم ، وبناء عليه فإن إجراءات التحقق لفئات المعاملات الهامة وأرصدة الحسابات والإفصاحات دائما ما تكون مطلوبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.

٢٣- يستخدم المراقب واحداً أو أكثر من أنواع إجراءات المراجعة المبينة في الفقرات من "٢٦" إلى "٣٨" أدناه. ويمكن أن تستخدم إجراءات المراجعة تلك أو مزيج منها كإجراءات لتقييم الخطر أو اختبارات للرقابة أو إجراءات للتحقق اعتمادا على السياق الذي يقوم المراقب بتطبيقها فيه. وفي بعض الظروف يمكن أن توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مراجعات سابقة ، أدلة مراجعة حيث يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة لإثبات أنها ما زالت ملائمة.

٢٤- يمكن أن تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي ستستخدم بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية أو المعلومات الأخرى يمكن أن تكون متاحة فقط في صورة الكترونية أو فقط في بعض النقاط أو بعض الفترات .وقد تحل الرسائل الالكترونية محل المستندات الأصلية مثل أوامر الشراء وبوالص الشحن والفواتير والشيكات، فعلى سبيل المثال يمكن أن تستخدم المنشأة التجارة الالكترونية أو نظم الميكروفيلم. وفي التجارة الالكترونية تستخدم المنشأة وعملائها أو مورديها حاسبات آلية متصلة بواسطة شبكة عامة مثل شبكة الانترنت وذلك للقيام بالمعاملات الكترونيا. وغالبا ما تتم معاملات الشراء والشحن و إصدار الفواتير وإيصالات استلام النقدية والدفع النقدي بأكملها بواسطة تبادل الرسائل الالكترونية بين الأطراف. وفي نظم الميكروفيلم يتم عمل مسح ضوئي للمستندات ويتم تحويلها إلى صور الكترونية لتسهيل حفظها والرجوع إليها ويمكن أن لا يتم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية بعد التحويل. ويمكن أن توجد بعض المعلومات الالكترونية في نقطة زمنية محددة ومع ذلك فإن مثل تلك المعلومات قد لا يمكن استرجاعها بعد فترة زمنية إذا تم تغيير الملفات وإذا لم يكن هناك ملفات احتياطية. ويمكن أن تفرض سياسات المنشأة الخاصة بالاحتفاظ بالبيانات على المراقب أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات ليقوم بفحصها أو أداء إجراءات المراجعة عليها في الوقت التي تكون المعلومات متاحة فيه.

٢٥- عندما تكون المعلومات في صورة الكترونية يمكن أن يقوم المراقب بأداء بعض إجراءات المراجعة المبينة أدناه بواسطة أساليب المراجعة بالكمبيوتر.

## المراجعة المستندية وفحص السجلات

٢٦- تشتمل إجراءات المراجعة على فحص السجلات والمستندات سواء كانت داخلية أو خارجية، في صورة ورقية أو الكترونية أو أية وسائل أخرى ، و يوفر ذلك أدلة مراجعة بدرجات مصداقية مختلفة اعتمادا على طبيعتها ومصدرها ، وفي حالة السجلات الداخلية و المستندات فهى تعتمد على مدى فعالية أنظمة الرقابة على إنتاجها، وكمثال على مراجعة

تستخدم في اختبار الرقابة هو مراجعة المستندات وفحص السجلات للحصول على أدلة التفويض و الاعتماد.

٢٧- تمثل بعض المستندات أدلة مراجعة مباشرة على وجود أصول ، مثل مستندات الأدوات المالية (أسهم- سندات). و لا يوفر فحص مثل تلك المستندات بالضرورة أدلة على الملكية أو القيمة. وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن يوفر فحص عقد تم تنفيذه أدلة مراجعة متعلقة بتطبيق المنشأة لسياسات محاسبية مثل الاعتراف بالإيراد.

## جرد الأصول الملموسة

٢٨- يشمل جرد الأصول الملموسة الفحص المادي للأصول ويمكن أن يوفر جرد الأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يخص وجودها ولكن ليست بالضرورة عن الحقوق والواجبات الخاصة بالمنشأة أو تقييم هذه الأصول. وغالباً ما يتم فحص بنود المخزون كل على حده أثناء القيام بعملية ملاحظة جرد المخزون.

## الملاحظة

٢٩- تتكون الملاحظة من النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به آخرون. وتشمل الأمثلة ملاحظة قيام العاملين بالمنشأة بجرد المخزون وملاحظة أداء أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة تتعلق بأداء عملية أو إجراء ولكنها تكون مقصورة على النقطة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، ويمكن أن تؤثر حقيقة كون الشئ واقع تحت الملاحظة على كيفية أداء العملية أو الإجراء. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينة" لمزيد من الإرشادات المتعلقة بملاحظة جرد المخزون.

## الاستفسار

٣٠- يشمل الاستفسار السعي للحصول على المعلومات من أفراد لديهم المعرفة عن المعلومات المالية وغير المالية سواء كانوا من داخل المنشأة أو خارجها. والاستفسار هو إجراء من إجراءات المراجعة يستخدم بتوسع طوال عملية المراجعة ويكون غالبا مكملا لأداء إجراءات مراجعة أخرى. ويمكن أن تتراوح الاستفسارات من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفهية. ويعتبر تقييم الاستجابة للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

٣١- يمكن أن تزود إجابات الاستفسارات مراقب الحسابات بمعلومات لم يحصل عليها من قبل أو بأدلة مراجعة مؤيدة. وبخلاف ذلك ، يمكن أن توفر الإجابات معلومات تختلف بصورة جوهرية عن المعلومات الأخرى التي يحصل عليها المراقب ، على سبيل المثال ، المعلومات المتعلقة باحتمالية تجاوزات الإدارة للرقابة. وفي بعض الحالات ، توفر الإجابات على الاستفسارات أساساً للمراقب كي يقوم بتعديل أو أداء إجراءات مراجعة إضافية.

٣٢- بالإضافة لاستخدام الاستفسار يقوم المراقب بأداء إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة. وفي العادة لا يوفر الاستفسار وحدة أدلة مراجعة كافية لاكتشاف تحريف هام ومؤثر على مستوى التأكيد. وعلاوة على ذلك فالاستفسار وحده لا يكفي لاختبار فاعلية تشغيل الضوابط.

٣٣- على الرغم من أن دعم الأدلة التي تم الحصول عليها غالبا ما يكون ذو أهمية خاصة إلا انه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة يمكن أن تكون المعلومات المتاحة لدعم نية الإدارة محدودة، وفي هذه الحالات يمكن أن يساعد فهم تاريخ الإدارة في تنفيذ أهدافها المعلن عنها فيما يخص الأصول أو الالتزامات، وأسباب الإدارة المعلن عنها لاختيار طريقة عمل محددة، وقدرة الإدارة في السعي وراء طريقة عمل محددة على توفير معلومات ذات صلة تتعلق بنية الإدارة.

٣٤- في بعض الأحيان ، يقوم المراقب بالحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة لتأكيد إجابات الاستفسارات الشفهية. فعلى سبيل المثال عادة ما يحصل المراقب على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بأمور هامة ومؤثرة عندما لا يتوقع وجود أدلة مراجعة كافية وملائمة بصورة مناسبة أو عندما تكون أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها منخفضة الجودة راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" لمزيد من الإرشادات المتعلقة بإقرارات الإدارة.

### المصادقات

٣٥- المصادقات ، هي نوع محدد من الاستفسار وهي عملية الحصول على إقرار بمعلومات أو عن وضع موجود مباشرة من الغير. فعلى سبيل المثال يمكن أن يسعى المراقب للحصول على مصادقات مباشرة عن المديونيات عن طريق الاتصال مع المدينين. ودائما ما تستخدم المصادقات فيما يخص أرصدة الحسابات ومكوناتها ولكنها يجب ألا تكون مقصورة على هذه البنود فقط ، فيمكن أن يطلب المراقب مصادقة عن شروط الاتفاقات أو المعاملات التي قامت بها المنشأة مع

الغير و يكون طلب المصادقة مصمم للسؤال عما إذا تم إجراء تعديلات في الاتفاق والتفاصيل المتعلقة بهذه التعديلات إن وجدت. وتستخدم المصادقات أيضا للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بعدم وجود بعض الظروف مثل عدم وجود "الاتفاقات الجانبية" التي من شأنها أن تؤثر على الاعتراف بالإيراد. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٥) "المصادقات الخارجية" لمزيد من الإرشادات الخاصة بالمصادقات.

## إعادة الحساب

٣٦- يتمثل إعادة الحساب فى فحص الدقة الحسابية للمستندات والسجلات. ويمكن أداء إعادة الحساب من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات . عن طريق الحصول على ملف الكتروني من المنشأة مثلاً واستخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر للتأكد من دقة تلخيص الملف.

## إعادة الأداء

٣٧- إعادة الأداء هو تنفيذ المراقب للإجراءات وأنظمة الرقابة التي كان يتم أداؤها بصورة مستقلة منذ البداية كجزء من الرقابة الداخلية في المنشأة، إما يدويا أو من خلال استخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر ، على سبيل المثال إعادة أداء تحليل أعمار الديون.

## الإجراءات التحليلية

٣٨- تتكون الإجراءات التحليلية من تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة للعلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا الاستفسار عن التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة وتنحرف انحرافا جوهريا عن المبالغ المتوقعة. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" لمزيد من الإرشادات عن الإجراءات التحليلية.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٠١)
# أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينة

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠)
# الإجراءات التحليلية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات تتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة.

٢- **ينبغي على مراقب الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر وذلك للتوصل إلى فهم المنشأة وبيئتها وفي الفحص الشامل في نهاية عملية المراجعة**. ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية أيضا كإجراءات للتحقق.

٣- يقصد "بالإجراءات التحليلية" تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين البيانات المالية أوغير المالية، كما تشتمل الإجراءات التحليلية أيضا على الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتمشى مع المعلومات المالية المتصلة بها أو تنحرف انحرافا مؤثرا عن المبالغ المتوقعة.

## طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية

٤- تتضمن الإجراءات التحليلية عمل دراسة مقارنات للمعلومات المالية للمنشأة على سبيل المثال مع:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المتوقعة للمنشأة مثل الموازنات والتنبؤات أو توقعات المراقب مثل عمل تقدير للإهلاك.
- المعلومات المماثلة في نفس النشاط مثل مقارنة نسبة المبيعات إلى حسابات العملاء الخاصة بالمنشأة مع متوسط تلك النسبة في نفس النشاط أو مع النسبة الخاصة بمنشآت أخرى في حجم مقارب وفي نفس النشاط.

٥- تتضمن إجراءات الفحص التحليلي أيضاً دراسة العلاقات التالية:

- العلاقة ما بين عناصر المعلومات المالية والتي من المتوقع أن تتفق مع نموذج معين يتم التنبؤ به على أساس خبرة المنشأة مثل نسبة اجمالى الربح.
- العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة مثل تكلفة الأجور والمرتبات مع عدد العاملين.

٦- يمكن استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات السابقة ، وتتدرج هذه الطرق من مجرد المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة ، ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية المجمعة ومكونات القوائم (مثل الشركات التابعة أو الأقسام أو القطاعات ) ، وكذلك على أي من مفردات القوائم المالية ، ويعتبر اختيار المراقب لإجراءات المراجعة و طرق ومستوى تطبيقها مسألة ترجع لحكمه المهني الشخصى.



٧- تستخدم الإجراءات التحليلية للأغراض التالية:

(أ) كإجراءات لتقييم الخطر للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها (الفقرات ٨-٩).

(ب) كإجراءات للتحقق وذلك عندما يكون استخدامها أكثر فعالية أو كفاءة من استخدام اختبارات التفاصيل في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول (الفقرات "١٠" – "١٩").

(ج) كفحص شامل للقوائم المالية في مرحلة الفحص الختامية للمراجعة (الفقرة "٢٠").

## الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر

**٨- ينبغي على المراقب تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات تقييم الخطر للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.**

ويمكن أن يشير تطبيق الإجراءات التحليلية إلى نواحي من نشاط المنشأة لم يكن يعلمها المراقب من قبل ستساعد في تقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.

٩- تستخدم الإجراءات التحليلية المطبقة كإجراءات لتقييم الخطر كل من المعلومات المالية وغير المالية، على سبيل المثال ، العلاقة بين قيمة المبيعات و حجم البضاعة المباعة . وتحتوي الفقرة "١٠" من معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" على مزيد من الإرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر.

## الإجراءات التحليلية كإجراءات للتحقق

١٠- يقوم المراقب بتصميم وأداء إجراءات التحقق حتى تستطيع التعامل مع التقييم المرتبط بخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد، ويمكن أن تكون إجراءات التحقق التي يقوم بها المراقب

على مستوى التأكيد مشتقة من اختبارات التفاصيل أو من إجراءات التحقق التحليلية أو من مزيج منهما، ويعتمد القرار بشأن استخدام أية إجراءات مراجعة لتحقيق هدف مراجعة محدد على حكم المراقب بخصوص الفعالية والكفاءة المتوقعة لإجراءات المراجعة المتاحة في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول.



١١- عادة ما يستفسر المراقب من إدارة المنشأة عن مدى توفر المعلومات التي يحتاجها وإمكانية الاعتماد عليها لتطبيق إجراءات التحقق التحليلية التي تكون المنشأة قد قامت بتنفيذها، ويمكن أن يكون من المجدي استخدام البيانات التحليلية المعدة بواسطة المنشأة بشرط اقتناع المراقب بسلامة إعدادها.

١٢- عند تقييم وأداء الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق يكون المراقب بحاجة لأن يضع في اعتباره عدة عوامل مثل:

- مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية فى وجود التأكيدات( فقرتى "١٣" ، "١٤").
- مدى مصداقية البيانات ، سواء داخليا أو خارجيا التي تم استخراج المبالغ المسجلة والنسب منها ( فقرتى "١٥" ، "١٦").
- ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد تحريف هام ومؤثر على المستوى المطلوب من التأكد (الفقرة "١٧").
- مقدار أية فروق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة (الفقرة "١٨").

## مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية فى إثبات التأكيدات

١٣- تكون إجراءات التحقق التحليلية بصورة عامة أكثر تطبيقا على حجم كبير من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها بمرور الوقت، ويستند تطبيق إجراءات التحقق التحليلية على توقع أن العلاقات بين البيانات موجودة و مستمرة ما لم يكن هناك دليل على عكسها، ويوفر وجود هذه العلاقات أدلة مراجعة تتعلق باكتمال وصحة وحدوث المعاملات التي تم الحصول عليها من المعلومات التي يفرزها نظام المعلومات بالمنشأة. ومع هذا فإن الاعتماد على نتائج إجراءات التحقق التحليلية يعتمد على تقييم المراقب لخطر إمكانية أن تنتج الإجراءات التحليلية للعلاقات حسب المتوقع فى حين أن هناك تحريف هام ومؤثر.

١٤- عند تحديد ملاءمة إجراءات التحقق التحليلية فى إثبات التأكيدات يقوم المراقب بدراسة ما يلي:

*(أ) تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر*

يضع المراقب في اعتباره تفهم المنشأة والرقابة الداخلية بها والأهمية النسبية واحتمالية التحريف في البند ذو الصلة وطبيعة التأكيد وذلك في تحديد ما إذا كانت إجراءات التحقق التحليلية مناسبة. على سبيل المثال إذا كانت الرقابة على تشغيل فواتير المبيعات ضعيفة ، يمكن أن يعتمد المراقب بصورة أكبر على إجراءات التفاصيل بدلاً من إجراءات التحقق التحليلية للتأكيدات المتعلقة بالعملاء. وكمثال آخر ، عندما تكون أرصدة المخزون هامة ومؤثرة لا يعتمد المراقب فقط عادة على إجراءات التحقق التحليلية عند أداء إجراءات المراجعة المتعلقة بتأكيد الوجود. ويشير معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" إلى أنه عندما يتكون أسلوب مواجهة المخاطر فقط من إجراءات التحقق فإن إجراءات المراجعة الملائمة لمواجهة مثل هذه المخاطر الجوهرية تتكون من اختبارات للتفاصيل فقط أو مزيج من اختبارات التفاصيل وإجراءات التحقق التحليلية.

*(ب) أية اختبارات تفاصيل موجهة لنفس التأكيد*

قد تعتبر إجراءات التحقق التحليلية مناسبة عندما يتم عمل إجراءات تفاصيل عن نفس التأكيد. فعند مراجعة تحصيل أرصدة العملاء مثلاً قد يقوم المراقب بتطبيق إجراءات التحقق التحليلية على أعمار حسابات العملاء بالإضافة إلى عمل اختبارات على المتحصلات فى الفترة اللاحقة.

## مصداقية البيانات

١٥- تتأثر مصداقية البيانات بمصدرها وطبيعتها و تعتمد على الظروف التي تم الحصول عليها فيها. ولتحديد إمكانية الاعتماد على البيانات لأغراض تصميم إجراءات التحقق التحليلية ، يقوم المراقب بدراسة ما يلي:

(أ) *مصدر المعلومات المتاحة.* فمثلاً تكون المعلومات عادة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.

(ب) *مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة.* فالمعلومات المتاحة عن صناعة معينة بشكل عام مثلاً قد تحتاج إلى إضافة معلومات تحليلية إليها حتى يمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بمنشأة تعمل في نفس الصناعة ولكنها تنتج وتبيع منتجات متخصصة.

(ج) *طبيعة وصلة المعلومات المتاحة.* مثل ما إذا كانت الموازنات التقديرية أعدت كنتائج متوقع حدوثها بدلاً من كونها أهداف تسعى المنشأة لتحقيقها.

(د) *أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات .* مثل أنظمة الرقابة على إعداد و مراجعة و متابعة الموازنات التقديرية.



١٦- يقوم المراقب بدراسة اختبار أنظمة الرقابة ، إن وجدت ، على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها المراقب في تطبيق إجراءات التحقق التحليلية، وعندما تكون مثل هذه الأنظمة فعالة يكون لدى المراقب ثقة أكبر في مصداقية المعلومات و بالتالى في نتائج إجراءات التحقق التحليلية. وغالبا ما يتم اختبار الضوابط على المعلومات غير المالية مع اختبارات أخرى للرقابة ، و يدرس المراقب ما إذا كانت المعلومات خضعت لاختبارات المراجعة في الوقت الحالي أو في فترة سابقة. وعند تحديد إجراءات المراجعة التي ستطبق على المعلومات التي تستند عليها توقعات إجراءات التحقق التحليلية يقوم المراقب بدراسة الإرشادات في الفترة "١١" من معيار المراجعة المصري (٥٠٠) "أدلة المراجعة".

## ما إذا كان التوقع دقيقاً بما فيه الكفاية

١٧- عند تقييم ما إذا كان من الممكن التوصل إلى توقع دقيق بما يكفي لتحديد تحريف هام ومؤثر في المستوى المطلوب من التأكد يضع المراقب في اعتباره عوامل مثل :

- *الدقة التي يمكن من خلالها التنبؤ بنتائج إجراءات التحقق التحليلية.* على سبيل المثال ، في العادة سيتوقع المراقب اتساق أكبر عند مقارنة نسبة هامش الربح الإجمالي من فترة لأخرى بدلا من مقارنة نفقات مثل البحث أو الدعاية.
- *المدى الذي يمكن أن تجزأ إليه المعلومات.* أن تكون إجراءات التحقق التحليلية أكثر فعالية عندما تطبق على القوائم المالية لأقسام مستقلة أو لعملية أو على القوائم المالية لمكونات المنشأة المتعددة الأنشطة عما لو طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.
- *توافر المعلومات المالية وغير المالية.* على سبيل المثال يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت المعلومات المالية مثل الموازنات أو التنبؤات و المعلومات غير المالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو التي تم بيعها متاحة لتصميم إجراءات التحقق التحليلية .فإذا كانت المعلومة متاحة ، يضع المراقب أيضا في اعتباره مصداقية المعلومات كما تمت مناقشة ذلك في الفقرات "١٥" و "١٦" أعلاه.

## مقدار الاختلاف بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة

١٨- عند تصميم وأداء إجراءات التحقق التحليلية ، يضع المراقب في اعتباره مقدار الاختلاف عن التوقعات التي يمكن قبولها دون مزيد من البحث و الدراسة وبصورة أساسية يتأثر هذا الاعتبار بالأهمية النسبية والاتساق مع المستوى المطلوب من التأكد، ويرتبط تحديد هذا المبلغ بإمكانية وجود مزيج من التحريفات في رصيد الحساب المحدد أو في فئة من المعاملات أو فى إفصاح يمكن أن تتجمع إلى مقدار غير مقبول. ويقوم المراقب بزيادة المستوى المطلوب من التأكد مع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر عن طريق تخفيض مقدار الاختلاف عن التوقعات التي يمكن قبولها دون مزيد من البحث و الدراسة وتناقش الفقرات "٢١" و "٢٢" أدناه رد فعل المراقب عندما يزيد مقدار الاختلاف بين القيمة المتوقعة والقيمة المسجلة عن المقدار الذي يمكن قبوله دون مزيد من الاستقصاء أو الاستفسار.

١٩- عندما يقوم المراقب بأداء إجراءات التحقق في تاريخ مبكر ويخطط لأداء إجراءات التحقق التحليلية عن الفترة حتى نهاية العام ، يدرس المراقب كيف تؤثر الأمور التي تمت مناقشتها في الفقرات من "١٣" إلى "١٨" على القدرة في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للفترة الباقية. ويتضمن ذلك دراسة ما إذا كانت أرصدة الإقفال لفئة معينة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات يمكن التنبؤ بها فيما يخص الأهمية النسبية و المكونات. لمزيد من الإرشادات راجع معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) الفقرات من "٥٦" إلى "٦١".

## الإجراءات التحليلية في الفحص الشامل في نهاية عملية المراجعة

**٢٠- ينبغي على المراقب تطبيق الإجراءات التحليلية عند أو قرب نهاية عملية المراجعة عند تكوينه لاستنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع تفهم المراقب للمنشأة.** وتؤدي الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها نتيجة لإجراءات المراجعة هذه لتعزيز الاستنتاجات المكونة من خلال مراجعة مفردات القوائم المالية وبما يساعد على الوصول إلى استنتاج عام عن مدى معقولية القوائم المالية. ومع ذلك ، فعن طريقها يمكن أيضا تحديد خطر تحريف هام ومؤثر لم يتم اكتشافه سابقا. وفي مثل هذه الظروف يمكن أن يحتاج المراقب لإعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها ، استنادا إلى الاعتبارات التي تمت مراجعتها للمخاطر التي تم تقييمها لكل أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات والتأكيدات ذات الصلة.

### الاستفسار عن البنود غير العادية

**٢١- عندما تؤدي الإجراءات التحليلية إلى التحقق من وجود تقلبات هامة أو علاقات غير متسقة مع المعلومات المرتبطة بها أو لا تتفق مع المبالغ المتوقعة فعلى المراقب الاستفسار عن أسباب ذلك والحصول على تفسيرات كافية وأدلة مناسبة ومؤيدة.**

٢٢- وتبدأ إجراءات فحص التقلبات والعلاقات غير العادية عادة بالاستفسار من الإدارة ويتبع ذلك :

(أ) تعزيز إجابات الإدارة ، على سبيل المثال ، عن طريق مقارنتها بما لدى المراقب من معرفة عن الصناعة وأدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراقب أثناء عملية المراجعة.

و(ب) تحديد مدى الحاجة لتطبيق إجراءات مراجعة أخرى بناء على نتائج الاستفسارات، فى حالة ما إذا كانت الإدارة غير قادرة على تزويد المراقب بتفسير أو إذا كان التفسير غير كاف.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠)
# المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠ )

## المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى



## المحتـــويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠ )
# المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق باستخدام عينات المراجعة وغيرها من وسائل اختيار البنود من أجل الاختبار وذلك عند تصميم إجراءات المراجعة لجمع أدلة المراجعة.

**٢- عند تصميم إجراءات المراجعة ينبغي علي مراقب الحسابات تحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود من أجل الاختبار وذلك لجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة .**

## تعريفات

٣- " المراجعة بالعينة " (العينات) تتعلق بتطبيق إجراءات المراجعة علي نسبة تقل عن مائة في المائة من البنود المتضمنة في أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات، مما يساعد المراقب علي الحصول علي وتقييم أدلة المراجعة المتعلقة بأحد خصائص البنود المختارة وذلك لكي تمكنه أو تساعده فى التوصل إلي نتيجة بشأن المجتمع الذي تم أخذ العينة منه . ويمكن أن تستخدم المراجعة بالعينة إما طرق إحصائية أو غير إحصائية.

٤- لأغراض هذا المعيار فإن لفظ، "الأخطاء" يعني إما الانحرافات عن الرقابة عند أداء اختبارات الرقابة أو تحريفات عند أداء اختبارات التفاصيل. وبصورة مماثلة فإن مجموع الأخطاء يستخدم ليعني إما معدل الانحراف أو مجموع التحريفات.

٥- "خطأ متفرد" يعني الخطأ الذي ينشأ عن حدث منعزل لا يتكرر إلا فى مناسبات يمكن تحديدها بصورة خاصة وبالتالي لا يكون ممثلاً للأخطاء في مجتمع العينة .

٦- " المجتمع " يعني مجموعة البيانات الكاملة التي يستمد المراقب منها عينة للتوصل إلي نتيجة. علي سبيل المثال، كل البنود في فئة من المعاملات أو رصيد حساب تشكل مجتمع.

ويمكن تقسيم المجتمع إلي طبقات أو مجتمعات فرعية ويتم اختبار كل طبقة علي حده وتستعمل كلمة مجتمع لتشمل في معناها مصطلح طبقه.

٧- " خطر العينة " ينشأ من إمكانية اختلاف النتيجة التي توصل إليها المراقب ، استناداً علي فحص عينة عن النتيجة التي كان سيتوصل إليها إذا اخضع مجتمع العينة بأكمله لنفس إجراء المراجعة. وهناك نوعان من خطر العينة هما :

(أ) خطر أن يتوصل المراقب لنتيجة ـ فى حالة اختبارات الرقابة ـ مؤداها أن أنظمة الرقابة أكثر فعالية مما هى عليه في واقع الحال، أو في حالة اختبار التفاصيل أن يتوصل لنتيجة مؤداها عدم وجود خطأ هام ومؤثر بينما هو في واقع الحال موجود فعلاً. ويؤثر مثل هذا النوع من الخطر علي فعالية عملية المراجعة وفي أغلب الاحتمالات يؤدي إلي التوصل إلي رأي مراجعة غير مناسب.

و(ب) خطر أن يتوصل المراقب لنتيجة ـ في حالة اختبارات الرقابة ـ مؤداها أن أنظمة الرقابة أقل فعالية مما هى عليه في واقع الحال، أو في حالة اختبارات التفاصيل لنتيجة مؤداها إلي وجود خطر هام ومؤثر بينما في الحقيقة أن هذا الخطر غير موجود. ويؤثر هذا النوع من الخطر علي كفاءة عملية المراجعة حيث أنها ستتطلب فى الغالب عمل إضافي لإثبات أن النتائج المبدئية كانت غير صحيحة.

إن المتممات الحسابية لهذه المخاطر تسمي بمستويات الثقة.

٨- " مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى " تنشأ من عوامل تتسبب في أن يتوصل المراقب إلي نتيجة خاطئة لأسباب متنوعة غير مرتبطة بحجم العينة. على سبيل المثال قد لا يستطيع المراقب اكتشاف خطأ ما كنتيجة لاعتماده على أدلة مراجعة مقنعة ولكنها ليست حاسمة أو لاستخدامه إجراءات مراجعة غير ملائمة أو نتيجة إساءة تفسير أدلة المراجعة.

٩- "وحدة العينة" تعني مفردات البنود التي يتألف منها المجتمع، علي سبيل المثال الشيكات المدونة فى حافظة الإيداع أو القيود الدائنة بكشوف الحسابات المصرفية وفواتير المبيعات أو أرصدة المدينين أو وحدة نقدية.

١٠- " العينات الإحصائية " وتعني أية طريقة لاختيار العينات لها الخصائص التالية:

(١) اختيار عشوائي لعينة .

و(ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينة بما فى ذلك قياس خطر العينات .
تعتبر العينات التي ليست لها خصائص ( أ ) و ( ب ) عاليه عينات غير إحصائية .

١١- " تقسيم المجتمع إلى طبقات " تعني عملية تقسيم المجتمع إلي مجتمعات فرعية كل منها مجموعة من وحدات العينة ذات خصائص متماثلة ( عادة في القيمة النقدية ) .

١٢- " مستوي الأخطاء المسموح بها " وهو الحد الأقصى من الأخطاء في المجتمع و التى يكون المراقب على استعداد لقبوله.



## أدلة المراجعة

١٣- طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) "أدلة المراجعة" يتم الحصول علي أدلة المراجعة عن طريق أداء إجراءات تقييم الخطر واختبارات الرقابة وإجراءات التحقق . ويعتبر نوع إجراء المراجعة التي ينبغي أداؤه هام من أجل التوصل إلي فهم تطبيق المراجعة بالعينة عند جمع أدلة المراجعة .

## إجراءات تقييم الخطر

١٣(أ) طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) ، "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" ، يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر للتوصل إلي تفهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية. وفي العادة لا يرتبط إستخدام إجراءات تقييم الخطر بإستخدام المراجعة بالعينة ومع ذلك غالبا ما يخطط المراقب ويقوم بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه الحصول علي تفهم لتصميم أنظمة الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها. وفي مثل هذه الحالات تكون التفاصيل الواردة فيما بعد بشأن إختبارات الرقابة ذات صلة بالموضوع.

## اختبارات الرقابة

١٤- طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) ، " إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" . يتم أداء إختبارات الرقابة عندما تحتوى إجراءات تقييم الخطر التي يقوم بها المراقب على توقع بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة.

١٥- استنادا علي تفهم المراقب للرقابة الداخلية، يقوم المراقب بتحديد الخصائص والمواصفات التي تشير إلي أداء أنظمة الرقابة بالإضافة إلي حالات الإنحراف المحتملة التي تشير إلي الخروج عن الأداء السليم. ويمكن للمراقب عندئذ القيام باختبار وجود أو غياب هذه المواصفات.

١٦- تكون المراجعة بالعينة الخاصة باختبارات أنظمة الرقابة ملائمة بصورة عامة عندما يستدل من تطبيق عنصر من عناصر الرقابة على تطبيق نظام الرقابة المتعلق بأداء عمل ما بكامله،( علي سبيل المثال توقيع مدير الائتمان على فاتورة المبيعات يدل على اعتماد الائتمان أو اعتماد إدخال البيانات إلى ميكرو كمبيوتر فى نظام آلى ).

## إجراءات التحقق

١٧- تهتم إجراءات التحقق بالمبالغ وتنقسم إلي نوعين: ، اختبارات التفاصيل الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات وإلي إجراءات التحقق التحليلية .
والغرض من تطبيق إجراءات التحقق هو الحصول علي أدلة للمراجعة بهدف اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة علي مستوي التأكيد . وفي سياق إجراءات التحقق ترتبط المراجعة بالعينة وغيرها من طرق اختيار البنود للاختبار فقط – كما تمت مناقشته في هذا المعيار – باختبارات التفاصيل . وعند أداء اختبارات التفاصيل يمكن استخدام المراجعة بالعينة وغيرها من طرق اختيار البنود للاختبار وجمع الأدلة وذلك لمراجعة تأكيد أو أكثر يتعلق بمبلغ في قائمة مالية ( علي سبيل المثال ، الوجود لحسابات المدينين ) أو عمل تقدير مستقل عن بعض المبالغ ( علي سبيل المثال ، قيمة المخزون الراكد) .

## اعتبارات الخطر فى الحصول علي أدلة المراجعة

**١٨- للحصول علي أدلة المراجعة، ينبغي علي المراقب استخدام الحكم المهني لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر ( الذي يشمل الخطر المتأصل وخطر الرقابة ) ويقوم بتصميم إجراءات مراجعة إضافية لضمان أن يتم تخفيض هذا الخطر لمستوي منخفض مقبول.**

١٩- ملغاة.

٢٠- يمكن أن يؤثر خطر العينة و مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى على مكونات خطر التحريف الهام و المؤثر،على سبيل المثال،عند أداء اختبارات لعناصر الرقابة قد لا يجد المراقب أخطاء في العينة و يستنتج أن عناصر الرقابة تعمل بفعالية، بينما فى الواقع يكون معدل الخطأ في المجتمع ،مرتفع بدرجة غير مقبولة (خطر العينة) أو قد يكون هناك أخطاء في العينة التي يفشل المراقب في اكتشافها (مخاطر عدم الاكتشاف) . و فيما يتعلق بإجراءات التحقق ، يمكن أن يستخدم

المراقب أساليب متنوعة لتخفيض مخاطر عدم الاكتشاف لمستوى مقبول.و بناء على طبيعتها تخضع تلك الأساليب لمخاطر العينة أو مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى . على سبيل المثال يمكن أن يختار المراقب إجراءات تحقق تحليلية غير ملائمة (خطر عدم الاكتشاف) أو يمكن أن يجد فقط تحريفات خطيرة في اختبار للتفاصيل عندما يكون التحريف فى العينة اكبر من القدر المسموح به (خطر العينة). و بالنسبة لكل من اختبارات الرقابة و اختبارات التحقق للتفاصيل، يمكن تخفيض خطر العينات عن طريق زيادة حجم العينة، فى حين أنه يمكن تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى عن طريق التخطيط الملائم للمهمة و الإشراف عليها و فحصها.



## إجراءات المراجعة للحصول علي أدلة المراجعة

٢١- تشمل إجراءات المراجعة للحصول علي أدلة المراجعة ،التفتيش و الملاحظة و الاستفسار والمصادقات والفحص الحسابي وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية . وترجع مسألة اختيار إجراءات المراجعة المناسبة للحكم المهني للمراقب. وغالبا ما يتعلق تطبيق إجراءات المراجعة تلك باختيار بنود الاختبار من مجتمع العينة . وتحتوي الفقرات من "١٩" إلى "٣٨" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)على مناقشة إضافية تتعلق بإجراءات المراجعة للحصول علي أدلة المراجعة .

## اختيار بنود للاختبار لجمع أدلة المراجعة

**٢٢- عند تصميم إجراءات المراجعة ، ينبغي علي المراقب تحديد الوسائل الملائمة لاختيار البنود من أجل الاختبار** . والوسائل المتاحة هي :

(١) اختيار جميع البنود ( ١٠٠٪ فحص ) .

و(ب) اختيار بنود محددة .

و(ج) المراجعة بالعينة.

٢٣- يعتمد القرار الخاص باستخدام أي طريقة من الطرق السابقة علي الظروف، كما أن تطبيق أى من أو مزيج منها يمكن ان يكون ملائماً في ظروف محددة. بينما القرار المتعلق باستخدام أي من أو مزيج من الوسائل يتخذ علي أساس خطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بالتأكيد محل الاختبار وكفاءة المراجعة. و يجب أن يكون المراقب مقتنعا بأن الأساليب المستخدمة فعالة في توفير أدلة مراجعة كافية وملائمة وذلك لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة.

## اختيار جميع البنود

٢٤- يمكن أن يقرر المراقب أنه من المناسب بدرجة كبيرة أن يقوم بفحص البنود فى المجتمع بأكمله التي تشكل فئة من المعاملات أو رصيد حساب ( أو طبقة داخل هذا المجتمع ) . ومن غير المحتمل القيام بفحص ١٠٠٪ في حالة اختبارات الرقابة ، ومع ذلك فهى أكثر شيوعيا بالنسبة لاختبارات التفاصيل. فعلي سبيل المثال يمكن أن يكون فحص ١٠٠٪ ملائما عندما تتكون العينة من عدد صغير من البنود ذات القيمة الكبيرة وعندما يكون هناك خطر جوهري ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة مراجعة كافية و ملائمة، أو عندما تكون الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو أية عملية تتم أتوماتيكياً بواسطة نظام معلومات تجعل الفحص ١٠٠٪ أوفر فى التكلفة، على سبيل المثال من خلال استخدام نظم المراجعة بالحاسب الآلي.

## اختيار بنود محددة

٢٥- يمكن أن يقرر المراقب اختيار بنود محددة من مجتمع العينة وذلك استناداً على عوامل مثل تفهم المراقب للمنشأة وخطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه و خصائص المجتمع محل الاختبار. إن عملية اختيار بنود محددة للاختبار تخضع للحكم الشخصي، كما أنها معرضة للمخاطر غير المتعلقة بالعينة ويمكن أن تشمل البنود المحددة التي يتم اختيارها ما يلي:

- *القيمة المرتفعة أو البنود الأساسية*: يمكن أن يقرر المراقب اختيار بنود محددة داخل مجتمع العينة لأنها ذات قيمة مرتفعة أو أنها تظهر بعض الخصائص الأخرى، على سبيل المثال البنود المثيرة للشك أو غير العادية وعلى الأخص العرضة للخطر أو التي سبق أن كانت عرضة للخطأ لأكثر من مرة.
- جميع *البنود التي تزيد على مبلغ معين*. يمكن أن يقرر المراقب فحص البنود التى تزيد قيمتها عن مبلغ معين وذلك حتى يتحقق من جزء كبير من المجموع الكلي لفئة من المعاملات أو رصيد الحسابات.
- بنود *للحصول على معلومات*. يمكن أن يقوم المراقب بفحص بعض البنود للحصول على معلومات بشأن أمور معينة مثل طبيعة المنشأة وطبيعة المعاملات والرقابة الداخلية.
- بنود *لإختبار أنشطة الرقابة*. يمكن أن يستخدم المراقب حكمه الشخصي لاختيار بنود محددة وفحصها للحكم على مدي تنفيذ إجراء رقابي محدد.

٢٦- على الرغم من أن الفحص الاختياري لبنود محددة من فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات غالبا ما تكون وسيلة لجمع أدلة المراجعة إلا أنها لا تشكل مراجعة بالعينة . ولا يمكن

تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بأكمله ، فيجب أن يضع المراقب في اعتباره الحاجة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة عندما يكون هذا المتبقى هاما ومؤثرا.

### المراجعة بالعينة

٢٧- يمكن أن يقرر المراقب تطبيق المراجعة بالعينة على فئة من المعاملات أو رصيد حساب ويمكن تطبيق المراجعة بالعينة باستخدام أساليب العينات الإحصائية أو غير الإحصائية. و تناقش الفقرات من "٣١" إلى "٥٦" المراجعة بالعينة بالتفصيل.



### أساليب العينات الإحصائية مقارنة بغير الإحصائية

٢٨- يرجع قرار استخدام أساليب العينات الإحصائية أو غير الإحصائية لحكم المراقب وذلك فيما يتعلق بالطريقة الأكثر فعالية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة في الظروف المحددة ، على سبيل المثال ، في حالة اختبارات أنظمة الرقابة يكون تحليل المراقب لطبيعة وأسباب الخطأ غالبا أكثر أهمية من مجرد التحليل الإحصائي لوجود أو عدم وجود الأخطاء. وفي مثل هذا الموقف يمكن أن تكون العينات غير الإحصائية أنسب طريقة.

٢٩- عند تطبيق العينات غير الإحصائية ، يمكن تحديد حجم العينة بإستخدام إما نظرية الاحتمالات أو الحكم المهني. وعلاوة على ذلك فإن حجم العينة ليس مقياساً صحيحاً للتمييز بين الطرق الإحصائية وغير الإحصائية. إن حجم العينة هي نتاج عوامل مثل تلك المحددة في الملاحق (١) و(٢) من هذا المعيار. وعندما تكون الظروف مماثلة، يكون تأثير العوامل على حجم العينة مماثلاً لتلك المحددة في الملحق (١) و(٢) بغض النظر عما إذا كان قد تم اختيار أسلوب إحصائى أوغير إحصائى.

٣٠- حتى وعندما لا يتسق الأسلوب الذى تم تبنيه مع تعريف العينات الإحصائية، يتم استخدام المنهج الإحصائي لإختيار العناصر، كاستخدام الإختيار العشوائي بإستخدام أرقام عشوائية مستخرجة من الكمبيوتر مثلاً. ومع ذلك فإنه عندما يتميز الأسلوب الذى تم تبنيه بخصائص العينات الإحصائية تكون القياسات الإحصائية لخطر العينة سليمة.

### تصميم العينة

**٣١- عند تصميم عينة المراجعة ، ينبغي على المراقب أن يضع في اعتباره أهداف إجراءات المراجعة وصفات المجتمع الذي يرغب في اختيار العينة منه.**

٣٢- يجب على المراقب أن يدرس أولا الأهداف المحددة المطلوب تحقيقها وكذلك مزيج من إجراءات المراجعة التي من المتوقع أن تكون الأفضل في تحقيق تلك الأهداف. وتساعد دراسة طبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وحالات الخطأ الممكنة أو غيرها من الخصائص المرتبطة بأدلة المراجعة للمراقب في تعريف الأمر الذى يمثل خطأ وما هو المجتمع المطلوب إختيار العينة منه .

٣٣- يقوم المراقب بدراسة الحالات التي تمثل خطأ بالرجوع إلى أهداف المراجعة. ويعتبر الوصول لتفهم واضح لما يمثل خطأ أمر هام لضمان أن جميع تلك الحالات وليس غيرها التي تكون ذات صلة بأهداف المراجعة قد دخلت ضمن تعميم الأخطاء .فعلى سبيل المثال في اختبار للتفاصيل متعلق بوجود حسابات المدينين مثل المصادقات فعند قيام أحد المدينين بسداد دفعات من المديونية قبل ميعاد المصادقة، ولم يتم التأثير بها على حسابه، ولم تتضمن المصادقة ذلك السداد، فإن ذلك لا يعتبر خطأ. وأيضا لا يؤثر خطأ في ترحيل الحسابات من حساب عميل إلى حساب عميل آخر على مجموع أرصدة العملاء . وبناء عليه ليس من الملائم اعتبار هذا خطأ في تقييم نتائج العينة لهذا الإجراء المحدد للمراجعة على الرغم من إمكانية أن يكون له تأثير هام على موضوعات أخرى للمراجعة مثل تقييم احتمالية حدوث غش أو على كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٣٤- عند أداء اختبارات الرقابة ، يقوم المراقب عامة بعمل تقييم لمعدل الخطأ الذي يتوقع أن يجده في المجتمع محل الاختبار .ويستند التقييم على فهم المراقب لتصميم الضوابط ذات الصلة وما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا أو اختبار التفاصيل . و يقوم المراقب عامة بعمل تقييم للمقدار المتوقع من الخطأ في العينة. وتكون تلك التقييمات مفيدة لتصميم عينة مراجعة وفي تحديد حجم العينة . فعلى سبيل المثال إذا كان حجم الخطأ المتوقع مرتفع بصورة غير مقبولة فلن يتم عادة إجراء اختبارات الرقابة. ومع ذلك فعند أداء اختبارات التفاصيل إذا كان مقدار الخطأ المتوقع مرتفع فيكون من الملائم الاختبار بنسبة ١٠٠٪ أو استخدام حجم عينة كبيرة.

## المجتمع

٣٥- من الهام للمراقب ضمان أن مجتمع العينة:

(أ) ***ملائم*** لهدف إجراء المراجعة، والذي سيتضمن دراسة إتجاه الاختبار. فعلى سبيل المثال، إذا كان هدف المراقب اختبار التضخيم فى حسابات الدائنين، فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين.

ومن ناحية أخرى عند إختبار أن حسابات الدائنين ليست أقل مما ينبغي فلن يكون المجتمع هو قائمة حسابات ولكن سيكون المجتمع هو المدفوعات اللاحقة والفواتير غير المسددة وكشوف حسابات الموردين وتقارير الاستلام غير المطابقة، أو أي مجتمع آخر يوفر أدلة مراجعة على إظهار صحة حسابات الدائنين.

و(ب) ***مكتمل*** على سبيل المثال إذا كان المراقب ينوي اختيار أذن صرف من ملف فلا يمكن التوصل لنتائج عن كل أذونات الفترة ما لم يكن المراقب مقتنعا أن كل الأذون قد حفظت في هذا الملف. وبصورة مماثلة ، إذا كان المراقب ينوي استخدام العينة للتوصل لنتائج عما إذا كان نشاط رقابة ما قد عمل بفعالية أثناء فترة إعداد التقارير المالية ، فينبغي أن تتضمن العينة كل البنود المتعلقة عن الفترة بأكملها. ويمكن أن يكون هناك اتجاه مختلف في تقسيم المجتمع واستخدام العينات فقط للتوصل لنتائج عن نشاط الرقابة أثناء أول عشرة أشهر من العام واستخدام إجراءات مراجعة بديلة أو عينة منفصلة (مستقلة) تتعلق بالشهرين الباقيين. ويحتوى معيار المراجعة المصرى رقم (٣٣٠) على إرشادات إضافية تتعلق بأداء إجراءات المراجعة خلال العام.

٣٥مكرر- يطلب من مراقب الحسابات الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات المعدة بواسطة نظام المعلومات بالمنشأة عندما تستخدم تلك المعلومات في أداء إجراءات المراجعة. وعند أداء المراجعة بالعينة ، يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة لضمان أن المعلومات التي تم إنتقاء عينات المراجعة منها كاملة ودقيقة بصورة كافية. ويحتوي معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) فقرة "١١" على إرشادات إضافية تتعلق بإجراءات المراجعة المطلوب أداؤها فيما يخص دقة واكتمال مثل تلك المعلومات.

## تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات

٣٦- يمكن تحسين كفاءة عملية المراجعة إذا قام المراقب بتقسيم المجتمع إلى عدة مجتمعات اصغر لها خصائص مميزة . ويهدف هذا التقسيم إلى تقليل التباين في بنود الطبقة الواحدة

وبالتالي يسمح بتقليل حجم العينة دون زيادة نسبية في خطر العينة. والمجتمعات الفرعية (الطبقات) تحتاج لأن تعرف بوضوح بحيث تقع وحدة العينة داخل طبقة واحدة فقط.

٣٧- عند أداء إختبارات التفاصيل فإنه غالباً يتم تقسيم فئة المعاملات أو رصيد الحساب إلى قيم نقدية وهذا يسمح بتوجيه مجهود المراجعة إلى البنود التي قد تنطوي على خطأ مادي محتمل. فمثلا قد يهتم المراقب بالبنود ذات القيمة الأعلى في حسابات العملاء لاكتشاف حالات تضخيم الأرصدة. وبصورة مماثلة يمكن تقسيم المجتمع طبقاً لخصائص معينة تشير إلى نسبة مخاطر أعلي وعلى سبيل المثال عند إختبار تقييم حسابات المدينين يمكن أن تقسم الأرصدة طبقاً لأعمارها.

٣٨- يمكن فقط تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل طبقة ما على كافة البنود التي تشملها هذه الطبقة. وللتوصل لنتيجة تتعلق بمجتمع العينة بأكمله، على المراقب القيام بدراسة خطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بالطبقات الأخرى المكونه لمجتمع العينة بأكمله.
فعلى سبيل المثال يمكن أن تشكل ٢٠٪ من البنود في المجتمع ٩٠٪ من قيمة رصيد الحساب. ويمكن أن يقرر المراقب إختيار عينة من هذه البنود. و يقوم المراقب بتقييم نتائج هذه العينة ويتوصل لنتيجة عن نسبة ٩٠٪ من القيمة بصورة منفصلة عن النسبة الباقية البالغة ١٠٪ (التي سيتم إستخدام عينة أخرى عليها أو وسيلة أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي يمكن أن تعتبر غير هامة) .

## الاختيار بالقيمة المرجحة

٣٩- تكون هذه الطريقة فعالة غالباً عند أداء اختبارات التفاصيل وعلى الأخص عند اختبار تضخيم الأرصدة وذلك لتحديد وحدة اختيار العينة مثل وحدات نقدية مستقلة (دولارات مثلاً) التي تشكل فئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات بعد اختيار وحدات نقدية محددة من داخل العينة ، رصيد حساب المدينين مثلاً ، عندئذ يقوم المراقب بفحص بنود محددة مثل ، الأرصدة المنفردة التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ويؤكد الأسلوب الذي يقوم على تعريف وحدات العينة ، على توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأعلى لأن لديها فرصة اكبر للاختيار ويمكن أن ينتج عنه حجم عينات أصغر. ويستخدم هذا الأسلوب عادة بصورة متلازمة مع الطريقة المنتظمة لاختيار العينة (الموصوفة في الملحق (٣) )، وتكون أكثر كفاءة عند اختيار بنود باستخدام طرق المراجعة بالكمبيوتر.

### حجم العينة

**٤٠- عند تحديد حجم العينة ينبغي على المراقب مراعاة ما إذا كان قد تم تخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض مقبول** . ويتأثر حجم العينة بمستوى خطر العينة الذي يكون المراقب مستعدا لقبوله. فكلما قل الخطر الذي يكون المراقب مستعدا لقبوله كلما زادت الحاجة لزيادة حجم العينة.

٤١- يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة مبنية على الإحصاءات أو من خلال ممارسة الشك المهني الذي يتم تطبيقه بطريقة موضوعية تتلاءم مع الظروف. وتشير الملاحق (١) و(٢) إلى المؤشرات التي تتأثر بها العوامل المختلفة عادة عند تحديد حجم العينة وبالتالي مستوى خطر العينة.

### اختيار العينة

**٤٢- ينبغي على المراقب إختيار بنود العينة مع توقع أن جميع وحدات المجتمع لديها فرصة الإختيار في العينة.** وتتطلب العينات الإحصائية أن يتم إختيار بنود العينة بصورة عشوائية حتى يكون لكل وحدة من وحدات إختيار العينة فرصة لأن يتم إختيارها. ويجب أن تكون وحدات إختيار العينة بنود ملموسة (مثل الفواتير) أو وحدات نقدية أما في العينات غير الإحصائية ،فيستخدم المراقب الحكم المهني لإختيار البنود كعينات. إن الغرض من العينات هو التوصل لنتائج تتعلق بمجتمع العينة بأكمله. لذا فإن المراقب يسعى لإختيار عينة تكون ممثلة للمجتمع عن طريق إختيار بنود عينة لها خصائص مماثلة للمجتمع وأن يتم إختيار العينة دون تحيز.

٤٣- الطرق المعروفة لاختيار العينات هي استخدام عدد عشوائي من الجداول أو طرق المراجعة بالكمبيوتر أو الاختيار المنتظم أو الاختيار العشوائي وكل من هذه الطرق مذكورة في الملحق (٣).

### أداء إجراءات المراجعة

**٤٤- ينبغي على المراقب أداء إجراءات مراجعة ملائمة على كل بند يتم إختياره لتحقيق هدف المراجعة المحدد.**

٤٥- إذا ظهر أن هناك بند تم اختياره غير ملائم لتطبيق إجراء المراجعة عليه ففي العادة يتم أداء إجراء المراجعة على بند بديل. على سبيل المثال يمكن اختيار شيك ملغى عند الاختبار

للحصول على أدلة اعتماد الدفع ، وإذا اقتنع المراقب بأن الشيك قد الغي بالصورة المناسبة بحيث لا يمثل خطأ ، فى هذه الحالة يتم اختيار بديل يتم اختباره بطريقة مناسبة.

٤٦- على الرغم من ذلك لا يستطيع المراقب أحياناً تطبيق إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها على بند تم إختياره لأن المستندات الخاصة بهذا البند على سبيل المثال قد فقدت. وإذا لم يكن ممكناً تطبيق إجراءات مراجعة بديلة مناسبة على هذا البند ، فعادة ما يعتبر المراقب أن هذا البند خطأ. وكمثال على تطبيق إجراء مراجعة بديل ومناسب مثلا إذا لم يحصل المراقب على رد على مصادقة ايجابية لرصيد عميل ، فقد يمكن له الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن رصيد العميل صحيح من خلال فحص تسديدات العميل التالية لتاريخ القوائم المالية.



## طبيعة الأخطاء و أسبابها

**٤٧- ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة نتائج العينة وطبيعة وأسباب أية أخطاء تم تحديدها وتأثيرها المحتمل على هدف المراجعة المحدد وعلى موضوعات أخرى في المراجعة.**

٤٨- عند أداء اختبارات لأنظمة الرقابة، يهتم المراقب بصورة أساسية بالحصول على أدلة مراجعة بأن تشغيل أنظمة الرقابة قد تم بفعالية طوال فترة الاعتماد عليها. ويتضمن ذلك الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بكيفية تطبيق أنظمة الرقابة في الأوقات ذات الصلة أثناء فترة المراجعة، ومدى الثبات في تطبيقها، وبواسطة من وما الوسيلة التي تم تطبيقها بها. ويقر مفهوم الفعالية في تشغيل أنظمة الرقابة بإمكان حدوث بعض الأخطاء بسبب الطريقة التي تستخدمها المنشأة في تطبيق أنظمة الرقابة. ومع ذلك فعندما يتم تحديد مثل تلك الأخطاء يقوم المراقب بعمل إستفسارات محددة لتفهم هذه الأمور وأيضا يكون بحاجة لدراسة بعض الأمور مثل :

(أ) التأثير المباشر للأخطاء التي تم تحديدها على القوائم المالية.

و(ب) فعالية نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على طريقة المراجعة عندما تحدث الأخطاء علي سبيل المثال بسبب تجاوزات الإدارة للرقابة.

وفي مثل هذه الحالات ، يحدد المراقب ما إذا كانت اختبارات أنظمة الرقابة التي تم أداؤها توفر أسس مناسبة للإستخدام كأدلة مراجعة سواء أكانت إختبارات الرقابة الإضافية ضرورية أو كانت المخاطر المحتملة للأخطاء بحاجة لأن يتم التعامل معها بإستخدام إجراءات التحقق.

٤٩- عند تحليل الأخطاء المكتشفة في العينة قد يتبين للمراقب أن للعديد منها خصائص مشتركة مثل نوع المعاملة أو مكانها أوخط الإنتاج أو الفترة الزمنية وفي مثل هذه الظروف قد يقرر المراقب حصر كل البنود في المجتمع التي تمثل هذه الخصائص المشتركة ويقوم بتوسيع تطبيق إجراءات المراجعة على هذه الطبقة. وبالإضافة إلى ذلك قد تكون مثل تلك الأخطاء مقصودة ويمكن أن تشير إلى إحتمالية غش أو تدليس.



٥٠- يمكن أن يكون المراقب أحياناً قادرا على إثبات أن الخطأ ناشئ عن حدث منفصل لن يتكرر إلا في حالات محددة بصورة خاصة وبالتالي لا يمكن تعميم الخطأ على مستوى مجتمع العينة (خطأ متفرد). وحتى يمكن اعتباره خطأ متفرداً ينبغي أن يكون المراقب على درجة عالية من التأكد أن مثل هذا الخطأ لا يمثل المجتمع. ويحصل المراقب على هذا التأكد من خلال أداء إجراءات مراجعة إضافية. وتعتمد الإجراءات الإضافية على الموقف ولكنها يجب أن تكون كافية لمد المراقب بأدلة مراجعة كافية وملائمة أن الخطأ لا يؤثر على باقي المجتمع. وكمثال على ذلك حدوث خطأ سببه عطل فى الحاسب الآلى معلوم حدوثه فى يوم واحد فقط أثناء الفترة، في هذه الحالة يقوم المراقب بتقييم تأثير هذا العطل، مثلاً عن طريق إختبار معاملات محددة تم تشغيلها في هذا اليوم، مع الأخذ في الحسبان تأثير سبب العطل على أدلة المراجعة والنتائج. ومثال آخر وجود خطأ تسبب فيه إستخدام أسلوب غير صحيح في حساب جميع قيم المخزون في فرع واحد معين. ولإثبات أن هذا خطأ متفرداً يحتاج المراقب للتأكد من أنه قد تم إستخدام الأسلوب الصحيح فى الفروع الأخرى.

## تعميم الأخطاء

**٥١- بالنسبة لإختبارات التفاصيل ينبغي على المراقب تعميم القيمة النقدية للأخطاء الموجودة في العينة لتسرى على المجتمع ،كما ينبغي أن يقوم بدراسة تأثير الأخطاء التي تم تعميمها على هدف المراجعة المحدد على موضوعات أخرى في المراجعة.** يقوم المراقب بتوقع مجموع الأخطاء فى المجتمع للحصول على نظرة شاملة لنطاق الأخطاء ولمقارنة هذا مع مستوى الخطأ المسموح به. وبالنسبة لإختبارات التفاصيل فإن مستوى الأخطاء المسموح بها هي التحريف المسموح به ويكون بمستوى اقل من أو مساو للأهمية النسبية التي يستخدمها المراقب لكل فئة من فئات المعاملات أو لكل رصيد من أرصدة الحسابات محل المراجعة.

٥٢- عندما يتم إثبات أن الخطأ هو خطأ متفرد فيمكن إستبعاده عند تعميم أخطاء العينة على المجتمع. وتظل هناك حاجة لدراسة تأثير أى من تلك الأخطاء، لو لم يتم تصحيحها، بالإضافة إلى الأخطاء المتفردة. فإذا تم تقسيم فئة من المعاملات أو رصيد حساب إلى طبقات ، فإن الخطأ يتم تعميمه لكل طبقة بصورة منفصلة.

وعندئذ يتم تجميع الأخطاء التي تم تعميمها مع الأخطاء المتفردة لكل طبقة عند دراسة التأثير المحتمل للأخطاء على مجموع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

٥٣- ليس من الضروري ـ في اختبارات الرقابة ـ تعميم الأخطاء لأن معدل خطأ العينة هو معدل الأخطاء المتوقعة في المجتمع ككل.

## تقييم نتائج العينة

**٥٤- ينبغي على المراقب تقييم نتائج العينة لتحديد ما إذا كانت تؤكد على تقييم خصائص المجتمع ذات الصلة أو أنها بحاجة إلى إعادة نظر.**

في حالة اختبارات الرقابة يمكن أن يؤدي معدل مرتفع من الخطأ في عينه إلى زيادة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها إلا إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تثبت التقييم المبدئي. وفي حالة اختبارات التفاصيل فإن كمية الأخطاء الكبيرة غير المتوقعة في عينه ما يمكن أن تدفع المراقب للاعتقاد بأن فئة من المعاملات أو رصيد حسابات حرف تحريفا هاما ومؤثرا وذلك في ظل غياب أدلة مراجعة إضافية تشير إلي وجود تحريف هام ومؤثر.

٥٥- إذا كان مجموع الأخطاء التي يتم تعميمها بالإضافة إلى الخطأ المتفرد أقل من ولكن قريب من الخطأ الذي يعتبره المراقب مسموح به، فعلى المراقب ـ حتى يقتنع بنتائج العينة التي تم التوصل إليها ـ تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى. ويمكن إعتبار انه من الملائم الحصول على أدلة مراجعة إضافية ويكون تقدير الأخطاء التي تم تعميمها بالإضافة إلى الأخطاء المتفردة هو التقدير الأفضل الذي يقوم به المراقب لمجتمع العينة، ومع ذلك تتأثر نتائج العينة بخطر العينة وبالتالي فعندما يكون أفضل تقدير للخطأ اقرب لمستوى الأخطاء المسموح بها يدرك المراقب أن عينة مختلفة قد تسفر عن تحديد خطر هو تالي للتقدير السابق والذي قد يزيد عن مستوى الأخطاء المسموح بها. وتساعد دراسة نتائج إجراءات المراجعة الأخرى المراقب على تقييم هذا الخطر وفي ذات الوقت ينخفض الخطر إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية.

٥٦- إذا كان تقييم نتائج العينة يشير إلى أن تقييم الخصائص المرتبطة بالمجتمع بحاجة لإعادة النظر، يمكن للمراقب أن:

(أ) يطلب من الإدارة أن تتحقق من الأخطاء التي تم التعرف عليها وإحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأية تعديلات لازمة.

(ب) تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية على سبيل المثال، في حالة إختبارات أنظمة الرقابة يمكن أن يوسع المراقب من حجم العينة ويقوم بإختبار نظام رقابة بديل أو بتعديل إجراءات التحقق ذات الصلة.

(ج) يدرس تأثير ذلك على تقرير المراقب.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (١)
## أمثلة عن العوامل التي تؤثر على حجم العينة في اختبارات الرقابة

فيما يلي العوامل التي يأخذها المراقب في إعتباره عند تحديد حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة. وتفترض هذه العوامل ، التي بحاجة لأن تتم دراستها معا ، إن المراقب لا يعدل طبيعة أو توقيت اختبارات أنظمة الرقابة إلا أنه من ناحية أخرى يقوم بتعديل أسلوب إجراءات التحقق لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

| العامل | التأثير على حجم العينة |
|---|---|
| زيادة في المدى الذى ينخفض معه مخاطر التحريف الهام والمؤثر عن طريق فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. | زيادة |
| زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذي يكون المراقب على استعداد لقبوله. | نقص |
| زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذي يتوقع المراقب أن يجده في مجتمع العينة. | زيادة |
| زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب(أو بصورة عكسية النقص في خطر أن يتوصل المراقب لنتيجة أن خطر التحريف الهام والمؤثر اقل من خطر التحريف الهام والمؤثر الفعلي في المجتمع). | زيادة |
| زيادة عدد وحدات العينة في المجتمع. | تأثير ضعيف |

١- *المدى الذى تنخفض معه مخاطر التحريف الهام والمؤثر عن طريق فعالية تشغيل أنظمة الرقابة*. كلما زاد التأكد الذي ينوي المراقب الحصول عليه من فعالية تشغيل أنظمة الرقابة كلما قل تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر ، وكلما زادت الحاجة لزيادة حجم العينة.

عندما يتضمن تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر عند مستوى التأكيد على توقع فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، على المراقب أداء إختبارات لأنظمة الرقابة. ومع ثبات العوامل الأخرى، فكلما زاد إعتماد المراقب على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة في تقييم الخطر كلما عظم مدى إختبارات المراقب لأنظمة الرقابة (وبناء عليه ، يزيد حجم العينة).

٢- *معدل الإنحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذي يكون المراقب على إستعداد لقبوله (مستوى الخطأ المعتدل)* . فكلما زاد معدل الانحراف الذي يكون المراقب على استعداد لقبوله، فكلما إنخفض حجم العينة. والعكس صحيح، فكلما إنخفض معدل الانحراف الذي يمكن أن يقبله المراقب، كلما زاد حجم العينة.

٣- *معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد الذي يتوقع المراقب أن يجده في المجتمع (الخطأ المتوقع)* .كلما ارتفع معدل الانحراف الذي يتوقعه المراقب كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر وذلك حتى يكون في موقف يمكنه من عمل تقدير مناسب عن معدل الانحراف الفعلي . وتشمل العوامل المتعلقة باعتبارات المراقب لمعدل الخطأ المتوقع ، تفهم المراقب للنشاط (وبخاصة إجراءات تقييم الخطر التي اتخذت للتوصل إلى تفهم للرقابة الداخلية )، والتغير في العاملين والرقابة الداخلية ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. وعادة ما تؤدي معدلات الأخطاء المرتفعة المتوقعة إلى تخفيض ضعيف فى مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها وبالتالي وفي هذه الظروف عادة ما يتم الاستغناء عن إختبارات الرقابة.

٤- *مستوى الثقة المطلوب من مراقب الحسابات* . كلما زادت درجة الثقة التي يتطلبها المراقب بأن تكون نتائج العينة في الواقع دليلا على الحدوث الفعلي للخطأ في المجتمع ، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة كبير.

٥- *عدد وحدات العينة فى المجتمع*. بالنسبة للمجتمعات الكبيرة يكون للحجم الفعلي للمجتمع تأثير قليل ، إن وجد ، على حجم العينة. ومع ذلك ففي المجتمعات الصغيرة تكون عينات المراجعة غالبا غير فعالة كوسيلة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.

# ملحق (٢)
# أمثلة على العوامل التي تؤثر على حجم العينة في اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي يأخذها المراقب في اعتباره عند تحديد حجم العينة لاختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل ، التي بحاجة لأن تتم دراستها معاً ، أن المراقب لا يعدل أسلوب اختبارات الرقابة أو بصورة أخرى يعدل طبيعة وتوقيت اجراءات التحقيق لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.



| العامل | التأثير على حجم العينة |
| --- | --- |
| زيادة في تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر . | زيادة |
| زيادة في استخدام إجراءات تحقيق أخرى موجهة نحو نفس التأكيد . | نقص |
| زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب (أو بصورة عكسية الانخفاض في خطر أن يقوم المراقب باستنتاج عدم وجود خطأ هام ومؤثر بينما هو موجود). | زيادة |
| زيادة في مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على استعداد لقبولها ( الخطأ المقبول ). | نقص |
| زيادة مقدار الأخطاء التي يتوقع المراقب أن يجدها في العينة. | زيادة |
| تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات عندما يكون ذلك ملائما . | نقص |
| عدد وحدات العينة فى المجتمع. | تأثير ضعيف |

١- *تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر*.كلما ارتفعت حاجة المراقب لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر، ويتأثر تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر بالخطر المتأصل وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يقم المراقب بأداء اختبارات أنظمة الرقابة فلا يمكن تخفيض تقييم الخطر الذي يقوم به المراقب لتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية تشغيلاً فعالاً وذلك فيما يختص بتأكيد محدد.

وبناء عليه ، وحتى يمكن تخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض بشكل مقبول يحتاج المراقب لخطر عدم اكتشاف منخفض وسيعتمد بصورة اكبر على إجراءات التحقق. وكلما زادت أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من إجراءات التحقق (وهذا يعني انخفاض خطر عدم الاكتشاف )، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر.

٢- *استخدام إجراءات تحقق أخرى موجهة نحو نفس التأكيد*.كلما زاد اعتماد المراقب على إجراءات التحقق الأخرى (اختبارات التفاصيل أو إجراءات التحقق التحليلية) لتخفيض خطر عدم الاكتشاف المتعلق بفئة محددة من المعاملات أو رصيد حساب إلى مستوى مقبول ، كلما قل التأكد الذي يطلبه المراقب من العينات وبناء عليه كلما أمكن أن يكون حجم العينة اصغر.

٣- *مستوى الثقة المطلوب من مراقب الحسابات*. كلما زادت درجة الثقة التي يتطلبها المراقب من أن تكون نتائج العينة دالة في الواقع على مقدار الخطأ الفعلي في العينة ، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر.

٤- *مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على استعداد لقبولها (الخطأ المقبول)*.كلما انخفض مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على استعداد لتقبلها ، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر. والعكس صحيح فكلما زاد مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على إستعداد لقبولها كلما إنخفض حجم العينة.

٥- *مقدار الأخطاء التى يتوقع المراقب أن يجدها في العينة (الخطأ المتوقع)*.كلما عظم مقدار الخطأ الذي يتوقع المراقب أن يجده في العينة كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر وذلك حتى يقوم بعمل تقرير مناسب للمقدار الفعلي للخطأ في المجتمع. وتشمل العوامل المتعلقة باعتبارات المراقب للمقدار المتوقع ، المدى الذي يتم معه تحديد قيمة البنود بصورة غير موضوعية ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة ونتائج إجراءات التحقق الأخرى.

٦- *تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات* . عندما يكون هناك تنوع في الحجم النقدي للبنود في المجتمع فقد يكون من المفيد أن توضع مجموعة البنود ذات الحجم المتشابه في مجتمعات فرعية منفصلة أو طبقات. ويشار إلى هذه العملية بتقسيم مجتمع العينة إلى طبقات. وعندما يمكن تقسيم المجتمع إلي طبقات مناسبة فإن مجموع حجم العينات من الطبقات يكون بصورة عامة

اقل من حجم العينة الذي كان مطلوبا منها تحقيق مستوى محدد من خطر العينات، إذا تم أخذ عينة واحدة من المجتمع ككل.

٧- *عدد وحدات العينة فى المجتمع*. بالنسبة للمجتمعات الكبيرة يكون للحجم الفعلي للمجتمع تأثير قليل ،إن وجد ، على حجم العينة. ومع ذلك ففى المجتمعات الصغيرة ، تكون عينات المراجعة غالبا غير فعالة كوسيلة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة. (ومع ذلك ، فعند استخدام عينات الوحدات النقدية ، فإن زيادة القيمة النقدية في العينة تزيد من حجم العينة إلا إذا تم تعويض ذلك عن طريق زيادة الأهمية النسبية بنسبة مماثلة).

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٣)
# أساليب اختيار العينة

## تشتمل الطرق الأساسية لاختيار العينات من الآتي:

(أ) إستخدام أرقام عشوائية عن طريق الكمبيوتر بإستخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر أو من جداول الأرقام العشوائية.



(ب) الإختيار المنتظم، حيث يتم قسمة عدد وحدات العينات في المجتمع على حجم العينة لكي تعطينا فاصل بين العينات، على سبيل المثال ٥٠ فتكون الـ ٥٠ الأولي هي نقطة البداية وبذلك سيقع الاختيار على كل نقطة ٥٠ بعد ذلك. وعلى الرغم من انه يتم تحديد نقطة البداية بصورة عشوائية فإن العينة تكون أقرب إلى العشوائية فعلا مما لو كان تم تحديدها باستخدام مستخرج أرقام عشوائي عن طريق الكمبيوتر أو جداول أرقام عشوائية. وعند إستخدام الاختيار المنتظم، يكون المراقب بحاجة لتحديد أن وحدات العينات داخل المجتمع ليست مبنية بالطريقة التي تتوافق فيها الفواصل بين العينات مع نمط محدد في المجتمع.

(ج) الإختيار العشوائي ، حيث يقوم المراقب باختيار العينة دون إتباع أسلوب هيكلي وعلى الرغم من عدم استخدام الأسلوب الهيكلي، إلا أن المراقب على الرغم من ذلك يتجنب أي انحياز أو إمكانية التنبؤ (على سبيل المثال تجنب صعوبة تحديد أماكن البنود أو دائما اختيار أو تجنب القيود الأولى أو الأخيرة في الصفحة )، وبذلك يسعى لضمان أن كل البنود في المجتمع لها فرصة في الاختيار و لا يكون الاختيار العشوائي ملائم عند استخدام العينات الإحصائية.

(د) إختيار مجموعات وهو يعنى إختيار مجموعات من البنود المتجاورة من داخل المجتمع. ولا يمكن إستخدام إختيار المجموعات في العادة في عينات المراجعة لأن معظم العينات موضوعة بشكل بحيث أن البنود المتتالية يتوقع أن يكون لها نفس الخصائص ولكن يكون لها خصائص مختلفة عن باقي البنود في مكان آخر في المجتمع. وعلى الرغم من انه في بعض الظروف قد يكون إجراء مراجعة ملائم لفحص مجموعة من البنود، إلا أنه نادرا ما يكون أسلوب إختيار عينات ملائم عندما ينوى المراقب أن يتوصل لإستنتاجات صحيحة عن المجتمع بأكمله إستنادا على العينة.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠)
# مراجعة التقديرات المحاسبية

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠)

# مراجعة التقديرات المحاسبية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠)
# مراجعة التقديرات المحاسبية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ، وليس من أهداف هذا المعيار أن يطبق على فحص القوائم المالية المستقبلية على الرغم من أن الإجراءات الموضحة به قد تكون مناسبة لهذا الغرض.

**٢- يجب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية.**

٣- التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه ومن أمثلة ذلك :

- مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينون إلى القيمة الاستردادية المتوقعة.
- مخصص لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدرة.
- الإيرادات المستحقة.
- الضرائب المؤجلة.
- مخصص الخسارة الناتجة عن دعاوي قضائية.
- الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ.
- مخصص لمقابلة التزامات خلال فترة الضمان.

٤- تعتبر الإدارة مسئولة عن وضع التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية. وتتم هذه التقديرات عادة في ظل ظروف من عدم التأكد المناسبة للأحداث التي وقعت فعلا أو التي من المحتمل وقوعها وتحتاج إلي استخدام الحكم الشخصي. ونتيجة لذلك فإن خطر حدوث تحريف هام يكون أعلى عندما تكون هناك تقديرات محاسبية، وفي بعض الحالات قد يخلص المراقب إلى أن خطر التحريف الهام المتعلق بتقدير محاسبي يعتبر خطراً جوهرياً يحتاج إلى اعتبارات مراجعة خاصة ، راجع الفقرات من " ١٠٨" إلى "١١٤" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام".

## طبيعة التقديرات المحاسبية

٥- قد يكون تحديد التقدير المحاسبي بسيط أو معقد حسب طبيعة البند. فحساب المصروفات المستحقة عن الإيجار مثلاً قد يكون عملية حسابية بسيطة في حين أن تقدير قيمة الهبوط في المخزون بطئ الحركة (مخزون راكد) أو الزائد عن الحاجة قد يتضمن تحليلات كثيرة للبيانات المتاحة والتنبؤ بالمبيعات المستقبلية. وفي حالة التقديرات المعقدة قد يتطلب الأمر وجود درجة عالية من المعرفة المتخصصة والحكم الشخصي.

٦- قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الروتيني المرتبط بالقوائم المالية والذي يتم تطبيقه بصفة مستمرة أو قد يكون بصورة غير روتينية في نهاية الفترة فقط. وفي كثير من الحالات تتم التقديرات المحاسبية باستخدام قياسات مبنية على الخبرة المكتسبة في الماضي مثل استخدام معدلات نمطية لإهلاك كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة أو نسبة مئوية نمطية من إيرادات المبيعات لحساب مخصص الالتزامات المحتملة خلال فترة الضمان. وفي هذه الحالات تكون هذه القياسات بحاجة إلى فحص منتظم بمعرفة الإدارة مثل إعادة تقدير الأعمار الإنتاجية المتبقية للأصول أو مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية ومراعاة أثر ذلك على هذه القياسات.

٧- إن عدم التأكد المرتبط ببند ما أو عدم وجود البيانات الموضوعية قد يجعل من الصعب إجراء تقدير معقول ، وفي هذه الحالة يحتاج المراقب إلى دراسة ما إذا كان تقرير مراقب الحسابات يحتاج إلى تعديل ليتماشى مع معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات".

## إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام في التقديرات المحاسبية للمنشأة

**٨- يجب على المراقب أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة ومدى ملاءمة الإفصاح المطلوب عنها.** وغالبا ما يكون الحصول على الأدلة المتاحة لتأييد التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة وأقل حسما من الأدلة المتاحة لتأييد البنود الأخرى في القوائم المالية. ويساعد تفهم المراقب للمنشأة والبيئة التي تعمل فيها بما في ذلك الرقابة الداخلية على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن التقديرات المحاسبية للمنشأة.

٩- إن تفهم الإجراءات والطرق- بما فيها أنشطة الرقابة الملائمة- المستخدمة بمعرفة الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية يكون عادة مهما للمراقب لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهامة وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

**١٠- يجب على المراقب أن يستخدم واحدا أو أكثر من الأساليب التالية في مراجعة التقديرات المحاسبية:**

**(أ) فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة للتوصل إلى التقدير.**

**(ب) استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بمعرفة الإدارة.**

**(ج) فحص الأحداث اللاحقة التي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التي وضعت.**



## فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة

١١- تتضمن خطوات فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة عادة ما يلي:

(أ) تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي بنى على أساسها التقدير.

و(ب) اختبار العمليات الحسابية التي ينطوي عليها التقدير.

و(ج) مقارنة تقديرات الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه التقديرات متى كان ذلك ممكناً.

و(د) دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات.

## تقييم البيانات ودراسة الافتراضات

١٢- يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت البيانات التي يعتمد عليها التقدير دقيقة وكاملة ومناسبة، ولذا يجب التأكد عند استخدام بيانات محاسبية من أنها مطابقة للبيانات المستخرجة من خلال نظام المعلومات الملائم لإعداد التقارير المالية. فمثلا يجب على المراقب للتحقق من مخصص التزامات فترة الضمان أن يحصل على دليل مراجعة بأن البيانات المتعلقة بالمنتجات المباعة التي لا تزال في فترة الضمان في نهاية الفترة تتفق مع بيانات المبيعات التي يوفرها نظام المعلومات. ويوفر معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) "أدلة المراجعة " في فقرة "١١" إرشادات إضافية عن المتطلبات للحصول على أدلة مراجعة عن صحة واكتمال المعلومات التي توفرها المنشأة عندما يتم استخدامها في أداء إجراءات المراجعة.

١٣- قد يرغب المراقب أيضا في الحصول على أدلة مراجعة من مصادر خارج المنشأة. فمثلا عند فحص قيمة المخزون المتقادم والذي تم حسابه استنادا إلى رقم المبيعات المتوقع في المستقبل فقد يسعى المراقب- بالإضافة إلى فحص البيانات الداخلية مثل أرقام المبيعات في الفترات السابقة والأوامر الواردة واتجاهات السوق- إلى الحصول على أدلة مراجعة من توقعات المبيعات السائدة في الصناعة مثل المعدة بمعرفة الغرف أو الاتحادات الصناعية وتحليلات السوق لمنتجات هذه الصناعة. وبالمثل عند فحص تقديرات الإدارة للتأثير المالي للقضايا والمطالبات فإن المراقب يلجأ إلى الاتصال المباشر بالمستشار القانونى للمنشأة.

١٤- على المراقب تقييم أن البيانات التي تم جمعها قد تم تحليلها بصورة مناسبة وإعدادها لتكون أساسا معقولا لتحديد التقدير المحاسبي. وكأمثلة على ذلك تحليل أعمار المدينين وحساب رصيد احد بنود المخزون مقدراً باستهلاك عدد من الشهور وفي ضوء حجم الاستخدام السابق والمتوقع.

١٥- يجب على المراقب دراسة ما إذا كان لدى المنشأة أساس مناسب للافتراضات الرئيسية المستخدمة في التقدير. ففي بعض الأحيان تبنى الافتراضات على أساس الإحصاءات الحكومية والإحصاءات على مستوى الصناعة ، مثل معدلات التضخم المتوقعة مستقبلا ومعدلات الفائدة ومعدلات التوظيف والنمو المتوقع في السوق. وفي أحيان أخرى تكون الافتراضات خاصة بالمنشأة نفسها وتبنى على البيانات المعدة داخليا في المنشأة.

١٦- عند تقييم الافتراضات التي بنى عليها التقدير يجب على المراقب أن يدرس- من بين عدة أمور أخرى- ما إذا كانت هذه الافتراضات.

- معقولة في ضوء النتائج الفعلية في الفترات السابقة.
- متفقة مع تلك الافتراضات المستخدمة في تقديرات محاسبية أخرى.
- متفقة مع خطط الإدارة التي تبدو مناسبة.

ويجب على المراقب أن يولى اهتماما خاصا للافتراضات التي تكون عرضة للتغير السريع أو الحكم الشخصي أو الخطأ المؤثر.

١٧- بالنسبة لعمليات التقدير المعقدة التي تشمل استخدام أساليب فنية متخصصة ، فقد يكون من الضروري للمراقب أن يستخدم عمل خبير. فيلجأ على سبيل المثال ، إلى مهندس

لتقدير كميات المخزون من الخامات التعدينية. وفي مثل هذه الحالات يجب على المراقب أن يسترشد بمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) "استخدام عمل خبير".

١٨- قد يفحص المراقب مدى استمرار ملاءمة المعادلات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية. ويعكس هذا الفحص معلومات المراقب عن نتائج أعمال المنشأة في الفترات السابقة وكذلك الممارسات التي استخدمتها المنشآت الأخرى في نفس الصناعة وكذلك الخطط المستقبلية للإدارة كما تم الإفصاح عنها للمراقب.



## اختبار العمليات الحسابية

١٩- يجب على المراقب أن يفحص الإجراءات التي اتبعتها الإدارة في العمليات الحسابية الخاصة بالتقدير. وتتوقف طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة على درجة التعقيد في عملية حساب التقدير المحاسبي وتقييم المراقب للإجراءات والطرق المستخدمة بمعرفة المنشأة في تحديد التقدير وعلى أهميته النسبية بالنسبة للقوائم المالية.

## مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية

٢٠- يجب على المراقب -كلما أمكن- أن يقارن التقديرات المحاسبية المعدة في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات للمساعدة في:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة عن إمكانية الاعتماد بصفة عامة على إجراءات المنشأة بشأن التقدير.

و(ب) دراسة مدى الحاجة إلى إجراء تعديلات على معدلات التقدير.

و(ج) تقييم ما إذا كانت الاختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة قد تم صياغتها في صورة رقمية وأن التعديلات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم ـ متى كان ذلك ضروريا ـ .

## دراسة إجراءات اعتماد الإدارة للتقديرات

٢١- يتم عادة فحص التقديرات المحاسبية الهامة واعتمادها بواسطة الإدارة. ويجب أن يدرس المراقب ما إذا كان هذا الفحص والاعتماد قد تم بواسطة المستوى الإداري المناسب وأنه يظهر بوضوح على مستندات تحديد التقدير المحاسبي.

## استخدام تقدير مستقل

٢٢- قد يقوم المراقب بحساب – أو الحصول على- تقدير مستقل ومقارنته مع التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة. وعند استخدام تقدير مستقل يقوم المراقب عادة بتقييم البيانات ودراسة الافتراضات وفحص الإجراءات المتبعة في الحساب. وقد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.

## فحص الأحداث اللاحقة

٢٣- قد توفر الأحداث والمعاملات التي تحدث بعد نهاية الفترة وقبل اكتمال أعمال المراجعة دليل مراجعة بشأن التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة. فقد يؤدي فحص المراقب لهذه الأحداث والمعاملات إلى تخفيض أو حتى استبعاد حاجته لفحص واختبار الإجراءات المتبعة بمعرفة الإدارة وأيضا حاجته لاستخدام تقدير مستقل لتقييم معقولية التقدير المحاسبي.

## تقييم نتائج إجراءات المراجعة

**٢٤- يجب على المراقب أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناء على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقا مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.**

٢٥- يجب أن يدرس المراقب ما إذا كانت هناك أية أحداث أو معاملات هامة لاحقة تؤثر على البيانات والافتراضات المستخدمة في تحديد التقدير المحاسبي.

٢٦- بسبب وجود درجة من عدم التأكد المتأصل في التقديرات المحاسبية فإن تقييم الاختلاف قد يكون أكثر صعوبة عنه في موضوعات المراجعة الأخرى. ويجب على المراقب عندما يكون هناك اختلاف بين قيمة التقدير بالأدلة المتوفرة وقيمة التقدير الوارد بالقوائم المالية أن يحدد ما إذا كان هذا الاختلاف يحتاج إلى تعديل. فإذا كان الفرق معقولا كأن يكون واقعا في المدى المقبول للنتائج عند المراقب فإنه قد لا يحتاج إلى تعديل. أما إذا رأي المراقب أن الاختلاف غير مقبول فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تعديل التقدير ، فإذا لم تستجب الإدارة فإن الاختلاف يعتبر تحريف يجب دراسته مع غيره من التحريفات الأخرى في تقدير تأثيره على القوائم المالية.

٢٧- إذا انتهت دراسة المراقب للاختلافات ـ التي سبق له اعتبار كل منها على حده معقولة ـ إلي أنها متحيزة ومؤثرة في اتجاه واحد بحيث تشكل في مجموعها تأثير هام على القوائم المالية. ففي مثل هذه الحالات يجب على المراقب تقييم التقديرات المحاسبية ككل.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)
# مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)

# مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)
# مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات و إفصاحات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية. و يناقش هذا المعيار بصفة خاصة اعتبارات المراجعة المرتبطة بقياسات وعرض الأصول و الالتزامات و مكونات حقوق الملكية الهامة و الإفصاح عنها و التى يتم عرضها و الإفصاح عنها بالقيمة العادلة في القوائم المالية. و يمكن أن ينشأ قياس القيمة العادلة للأصول، و الالتزامات، ومكونات حقوق الملكية من التسجيل الأولى للمعاملات أو من التغييرات اللاحقة في القيمة. أما بالنسبة للتغيرات في قياس القيمة العادلة التي تحدث بمرور الوقت فيمكن التعامل معها بطرق مختلفة في ظل أطر مختلفة لإعداد للتقارير المالية. فمثلاً، نجد أن بعض أطر إعداد التقارير المالية يمكن أن تتطلب أن تنعكس هذه التغيرات مباشرة فى حقوق الملكية، بينما تتطلب أخرى أن تنعكس هذه التغييرات فى الإيراد.

٢- بينما يوفر هذا المعيار إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات و إفصاحات القيمة العادلة، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات المراجعة الأخرى يمكن أن توفر أدلة مراجعة تكون ذات صلة بقياسات و إفصاحات القيمة العادلة. ومثال ذلك، إجراءات الفحص للتحقق من وجود أحد الأصول تم قياسه بالقيمة العادلة يمكن أن يوفر أيضا أدلة مراجعة تتعلق بتقييمه (مثل الحالة التى عليها أحد الاستثمارات العقارية).

٢أ- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) "أدلة المراجعة" الفقرة رقم "١٦" من المراقب أن يستخدم التأكيدات بتفاصيل كافية ليشكل أساسا لتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. إن قياسات و إفصاحات القيمة العادلة لا تعتبر فى حد ذاتها تأكيدات ، ولكنها يمكن أن تكون ذات صلة بتأكيدات محددة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

**٣- ينبغى على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة** . وتتطلب الفقرة رقم "٢٢" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة

وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" من المراقب أن يتوصل إلى تفهم لإطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشاة.

٤- تكون الإدارة مسئولة عن عمل قياسات وافصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية. وكجزء من مسئوليتها ، تحتاج الإدارة إلى وضع آلية لإعداد تقارير محاسبية ومالية لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ، واختيار طريقة التقييم المناسبة ، وتحديد ودعم أي افتراضات هامة مستخدمة بالصورة المناسبة، وإعداد التقييم والتأكيد على أن العرض و الإفصاح لقياسات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.

٥- كثير من القياسات المبنية على تقديرات ، بما فى ذلك قياسات القيمة العادلة تكون غير دقيقة بصورة متأصلة. وفي حالة قياسات القيمة العادلة - وبصفة خاصة تلك التي لا ترتبط بتدفقات نقدية تعاقدية أو التى لا يتوافر عنها معلومات سوقية عند عمل التقدير- غالبا ما يحيطها عدم التأكد فى كل من مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. و يمكن أن تكون قياسات القيمة العادلة أيضا مبنية على أساس افتراضات عن الظروف المستقبلية ، والمعاملات أو الأحداث التي تكون نتائجها غير مؤكدة ، وبذلك تكون عرضة إلى التغيير بمرور الوقت، و تبنى دراسات المراقب لمثل هذه الافتراضات على أساس المعلومات المتاحة للمراقب في وقت المراجعة ، ولا يكون المراقب مسئولاً عن توقع الظروف المستقبلية أو المعاملات أو الأحداث التي إذا ما كانت معروفة وقت عملية المراجعة لكان يمكن أن يكون لها تأثير جوهرى على إجراءات الإدارة أو افتراضاتها التي تشكل أساس قياسات وافصاحات القيمة العادلة. و تكون الافتراضات المستخدمة في قياسات القيمة العادلة مماثلة في طبيعتها للقياسات المطلوبة عند عمل تقديرات محاسبية أخرى. ويوفر معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية" إرشادات تتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية. ويتناول هذا المعيار اعتبارات شبيهة لتلك الموجودة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠)، هذا بالإضافة إلى معايير أخرى في السياق المحدد لقياسات وإفصاحات القيمة العادلة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٦- تتطلب أطر إعداد التقارير المالية المختلفة أو تسمح بالتنوع فى قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية. كما أنها تختلف في مستوى الإرشادات التى توفرها لأساس قياس الأصول والالتزامات أو الإفصاحات المرتبطة بها. و تعطى بعض أطر إعداد التقارير المالية إرشادات توجيهية بينما تعطى أخرى إرشادات عامة ، والبعض لا يعطى أية إرشادات على

الإطلاق. فضلاً عن ذلك، فهناك بعض ممارسات القياس و الإفصاح للقيمة العادلة الخاصة بنشاط ما. و بالرغم من أن هذا المعيار يوفر إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة إلا أنه لا يتناول أنواعا محددة من الأصول أو الالتزامات أو المعاملات أو الممارسات الخاصة بنشاط ما . ويناقش الملحق الخاص بهذا المعيار قياس وإفصاح القيمة العادلة في ظل أطر إعداد التقارير المالية المختلفة وشيوع استخدام قياسات القيمة العادلة ، وتشمل حقيقة أن التعريفات المختلفة للقيمة العادلة يمكن أن توجد في هذه الأُطر. وكمثال، نجد أن معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" يعرف القيمة العادلة على أنها " القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل ، أو تسوية التزام ، بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة" .



٧- أن المفهوم الأساسي لقياس القيمة العادلة في معظم أطر إعداد التقارير المالية مبنى على افتراض أن المنشأة مستمرة بدون أي نية أو حاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياتها بصورة هامة، أو القيام بمعاملة بشروط معاكسة في هذه الحالة لا تمثل القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تتلقاه، أو تدفعه في معاملة جبرية، أو تصفية غير إرادية، أو البيع الاضطراري. ومع ذلك فإن المنشأة تكون بحاجة لأن تدرس وضعها الاقتصادي أو التشغيلي عند تحديد القيمة العادلة لأصولها والتزاماتها إذا سمح إطار إعداد التقارير المالية المطبق لها بذلك ونص عليه. ويمكن أن يحدد مثل هذا الإطار أو لا يحدد كيفية عمل ذلك. فمثلاً ، يمكن أن يكون تخطيط الإدارة للتخلص من احد الأصول بطريقة سريعة لتحقيق أهداف محددة للنشاط ذو صلة بتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل.

٨- قد يكون قياس القيمة العادلة بسيط نسبيا لبعض الأصول أو الالتزامات ، مثل الأصول التي يتم شرائها وبيعها في الأسواق النشطة والمفتوحة التي توفر معلومات متاحة وموثوق فيها عن الأسعار التي تتم بها عملية التبادل الفعلية. و يمكن أن يكون قياس القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات الأخرى أكثر تعقيدا. فقد لا يكون لأحد الأصول المحددة سوق نشط أو يتمتع بخصائصه مما يجعل من الضروري القيام بتقدير قيمته العادلة (مثل الاستثمارات العقارية ، أو أداة مالية مشتقة معقدة). و يمكن تحقيق تقدير القيمة العادلة من خلال استخدام نموذج التقييم (مثل ، النموذج المبنى على تقدير وخصم التدفقات النقدية المستقبلية) أو عن طريق استخدام احد الخبراء، مثل الخبير المثمن المستقل.

٩- عدم التأكد المصاحب لأحد البنود ، أو النقص في البيانات الموضوعية تجعل من الصعب عمل تقدير مناسب ، وفي مثل هذه الحالة يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان تقرير مراقب الحسابات بحاجة إلى تعديل لكي يتماشى مع معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات".

## تفهم إجراءات المنشأة فى تحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات الصلة وتقييم الخطر

**١٠- كجزء من تفهم المنشأة وبيئتها، بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ، ينبغي على المراقب أن يتفهم إجراءات المنشأة لتحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات الصلة التى تكفى لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ولتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية.**

١١- تكون الإدارة مسئولة عن عملية إعداد التقارير المالية و المحاسبية لتحديد قياسات القيمة العادلة. وفي بعض الأحيان، يمكن أن يكون قياس القيمة العادلة وبالتالي الإجراءات المعدة من قبل الإدارة لتحديد القيمة العادلة بسيطة ويمكن الإعتماد عليها. على سبيل المثال يمكن للإدارة أن تكون قادرة على الرجوع إلى عروض الأسعار المعلنة لتحديد القيمة العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول التي تحتفظ بها المنشأة. ومع ذلك فان بعض قياسات القيمة العادلة تكون اكثر تعقيدا عن غيرها بشكل متأصل و ترتبط بعدم تأكد متعلق بحدوث الأحداث المستقبلية أو نتائجها ، وبالتالي فان الافتراضات التى يمكن أن ترتبط باستخدام الحكم الشخصي يجب أن تتم كجزء من عملية القياس. وتفهم المراقب لعملية القياس بما في ذلك درجة تعقيده ، تساعده في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها ، وذلك من اجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

١٢- للحصول على تفهم لإجراءات المنشأة لتحديد قياس القيمة العادلة والإفصاح، يدرس المراقب، على سبيل المثال:

- أنشطة الرقابة ذات الصلة على العملية المستخدمة لتحديد قياس القيمة العادلة ، بما فى ذلك، مثلاً، أنظمة الرقابة على البيانات وفصل الاختصاصات بين هؤلاء الملزمين بتسيير المعاملات الأساسية بالمنشأة والمسئولين عن التقييم.

- مدى خبرة الأشخاص الذين يحددون قياسات القيمة العادلة.
- مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات فى التقييم .
- أنواع الحسابات أو المعاملات التي تتطلب قياسات أو إفصاحات القيمة العادلة (مثل ما إذا كانت الحسابات تنشأ من تسجيل المعاملات الروتينية و المتكررة أو تنشأ من معاملات غير روتينية أو غير عادية).
- مدى اعتماد المنشأة على منشأة خدمية لتوفير قياسات للقيمة العادلة أو البيانات التي تدعم القياس. وعندما تقوم إحدى المنشآت باستخدام منشأة خدمية ، يلتزم المراقب بمتطلبات معيار المراجعة المصري رقم (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشآت خدمية".
- مدى استعانة المنشأة بعمل الخبراء في تحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة (راجع الفقرات من "٢٩" إلى "٣٢" من هذا المعيار).
- افتراضات الإدارة الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.
- المستندات التي تؤيد افتراضات الإدارة.
- الأساليب المستخدمة لتطبيق وتطوير افتراضات الإدارة لمتابعة التغييرات في هذه الافتراضات.
- النزاهة في تغيير أنظمة الرقابة وإجراءات الأمن لنماذج التقييم ونظم المعلومات ذات الصلة ، بما في ذلك إجراءات الاعتماد.
- أنظمة الرقابة على اتساق وتوقيتات ومصداقية المعلومات المستخدمة فى نماذج التقييم.

١٣- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) من المراقب الحصول على تفهم لمكونات الرقابة الداخلية. و على وجه التحديد ، يحصل المراقب على تفهم واف لأنشطة الرقابة المرتبطة بتحديد قياسات القيمة العادلة للمنشأة وافصاحاتها وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

**١٤- بعد تفهم المراقب لإجراءات المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، ينبغي عليه تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد المرتبط بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.**

١٥- أن الدرجة التي تكون فيها قياسات وإفصاحات القيمة العادلة عرضة للتحريف تعتبر خطرا متأصلا وبالتالي تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية على قابلية تعرض قياس القيمة العادلة للتحريف وما إذا كانت عملية تحديد قياس القيمة العادلة عملية سهلة أم معقدة نسبياً.

١٥أ- عندما يحدد المراقب أن خطر التحريف الهام والمؤثر والمرتبط بقياسات و إفصاحات القيمة العادلة هو خطر هام ويتطلب اعتبارات مراجعة خاصة ، فعلي المراقب اتباع متطلبات معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥).



١٦- يناقش معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) المحددات المتأصلة في الرقابة الداخلية. وحيث أن تحديد القيمة العادلة غالبا ما يشمل أحكاما تقديرية تتخذها الإدارة ، فيمكن أن يؤثر هذا على طبيعة الأنشطة الرقابية التي يمكن تنفيذها. و يمكن أن تتزايد قابلية تعرض قياس القيمة العادلة للتحريف أيضا عندما تصبح المتطلبات المحاسبية والمالية لقياس القيمة العادلة أكثر تعقيدا. فيضع المراقب في اعتباره المحددات المتأصلة لأنظمة الرقابة في هذه الظروف عند تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر.

## تقييم مدى ملاءمة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة

**١٧- يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.**

١٨- يُستخدم تفهم المراقب لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومعرفته بالنشاط والصناعة مع نتائج إجراءات المراجعة الأخرى، لتقييم ما إذا كانت طريقة حساب الأصول أو الالتزامات التي تتطلب قياسات للقيمة العادلة ملائمة، وما إذا كانت الافصاحات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة وعدم التأكد المرتبط بها ملائمة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.

١٩- يعتمد تقييم مدى ملائمة قياسات القيمة العادلة فى المنشأة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق وتقييم أدلة المراجعة جزئيا على معرفة المراقب لطبيعة النشاط. وبصفة خاصة عندما تكون الأصول أو الالتزامات أو طريقة التقييم معقدة للغاية. على سبيل المثال يمكن أن تكون الأدوات المالية المشتقة معقدة إلي حد كبير، وقد تنطوى على خطر أن يكون اختلاف تفسير

كيفية تحديد القيمة العادلة أمر ينتج عنه نتائج مختلفة. إن قياس القيمة العادلة لبعض البنود ، على سبيل المثال "البحوث والتطوير القائمة" أو الأصول غير الملموسة التى نشأت عن عملية تجميع الأعمال ، يمكن أن ترتبط باعتبارات خاصة تتأثر بطبيعة المنشأة وعملياتها إذا كانت مثل هذه العمليات مناسبة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة ، وكذلك يمكن أن تساعد مدى معرفة المراقب بالنشاط، مع نتائج إجراءات المراجعة الأخرى ، في تحديد الأصول التي ترغب الإدارة في الاعتراف فيها بالاضمحلال باستخدام قياس للقيمة العادلة يتفق وإطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.



٢٠- إذا حدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق طريقة قياس القيمة العادلة، مثل استخدام أسعار السوق المعلنة لتقييم الأوراق المالية القابلة للتسويق بدلاً من نموذج للتقييم، فعلي المراقب دراسة ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة قد تمت بهذه الطريقة.

٢١- تفترض بعض أطر إعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يعتمد عليها بالنسبة للأصول أو الالتزامات ، وفي بعض الحالات لا يتحقق هذا الافتراض عندما لا يكون لأحد الأصول أو الالتزامات سعرا سوقيا معروضاً في احد الأسواق النشطة في نفس الوقت قد تكون فيه الطرق الأخرى لتقدير القيمة العادلة بشكل مقبول غير ملائمة أو غير ناجحة بصورة واضحة. وعندما تقرر الإدارة عدم تحقق افتراض أن القيمة العادلة يمكن تحديدها بطريقة يعتمد عليها ، يكون على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لدعم مثل هذا التحديد، وما إذا كان البند قد تم حسابه بطريقة سليمة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

**٢٢- ينبغي على المراقب الحصول على أدلة عن نوايا الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل محدد ، متى كان ذلك متعلقا بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن يدرس مدى قدرتها على فعل ذلك.**

٢٣- تعتبر بعض أطر إعداد التقارير المالية، أن نية الإدارة فيما يخص احد الأصول أو الالتزامات هي معيارا لتحديد متطلبات القياس، والعرض، والإفصاح، وكيفية إدخال التغييرات في القيمة العادلة في القوائم المالية. وفي مثل هذه الأطر لإعداد التقارير المالية ، نجد أن نية الإدارة تكون هامة في تحديد مدى ملائمة استخدام المنشأة للقيمة العادلة. وغالبا ما تقوم الإدارة بتوثيق الخطط والأهداف المتعلقة بأصول أو التزامات محددة و يمكن أن يتطلب إطار إعداد التقارير المالية المطبق منها القيام بذلك.

وحيث أن مدى أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها عن نية الإدارة تعتبر أمرا يرجع للحكم المهني ، فمن المعتاد أن تشمل إجراءات المراقب استفسارات من الإدارة ، مع توثيق ملائم للردود وذلك مثل :

- دراسة التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ أهدافها المقررة وذلك فيما يخص الأصول والالتزامات.
- فحص الخطط المكتوبة والمستندات الأخرى ، وتشمل متى كان متوفراً، الموازنات ، ومحاضر الاجتماعات وغيرها.
- دراسة أسباب الإدارة المعلنة لاختيار أسلوب عمل معين.
- دراسة قدرة الإدارة على تنفيذ أسلوب عمل معين، في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما فى ذلك تأثيرها على ارتباطاتها التعاقدية.

ويدرس المراقب أيضا قدرة الإدارة على إتباع أسلوب عمل محدد إذا ارتبطت القدرة باستخدام، أو الاستثناء من استخدام قياس القيمة العادلة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق بمعرفة المنشأة.

**٢٤- حيث تكون الطرق البديلة لقياس القيمة العادلة متاحة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق بمعرفة المنشأة ، أو حيث تكون طريقة القياس غير موصوفة ، ينبغى على المراقب تقييم ما إذا كانت طريقة القياس مناسبة في تلك الظروف وفي ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.**

٢٥- تقييم ما إذا كانت طريقة قياس القيمة العادلة مناسبة في ظل الظروف القائمة تتطلب استخدام الحكم المهني. وعندما تختار الإدارة إحدى طرق التقييم المحددة من الطرق البديلة المتوفرة في ظل إطار إعداد التقارير المالية للمنشأة ، يحصل المراقب على تفهم لمنطق الإدارة في اختيارها وذلك بمناقشة الإدارة في أسبابها لاختيار طريقة التقييم ، و يدرس المراقب ما إذا كانت:

(أ) الإدارة قد قامت بتقييم كافٍ وتطبيق مناسب للمقاييس ـ إن وجدت ـ الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المطبق لتأييد الطريقة المختارة للتقييم.

و(ب) طريقة التقييم ملائمة للظروف مع الأخذ في الاعتبار طبيعة الأصل أو الالتزام محل التقييم وإطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.

و(ج) طريقة التقييم تناسب النشاط والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة.

٢٦- يمكن أن تتوصل الإدارة إلى أن أساليب التقييم المختلفة تسفر عن مجموعة من قياسات

للقيمة العادلة التى تختلف اختلافا جوهريا. وفي مثل هذه الحالات، يقوم المراقب بتقييم كيفية قيام المنشأة بدراسة أسباب هذه الفروق عند وضع قياسات القيمة العادلة لديها.

**٢٧- يتعين على المراقب تقييم ما إذا كان أسلوب المنشأة لتقدير القيمة العادلة يطبق بثبات.**

٢٨- بمجرد اختيار الإدارة لأحد الأساليب المحددة للتقييم، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتطبيق أسس قياس القيمة العادلة بثبات، وإن تم ذلك، يقوم بتقييم، ما إذا كان هذا الثبات يأخذ في الحسبان مراعاة التغييرات المحتملة في البيئة أو في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو التغيرات في متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة. أما في حالة قيام الإدارة بتغيير طريقة التقييم ، يدرس المراقب مدى منطقية مبررات الإدارة لتعديل طريقة التقييم باعتبار أنها توفر أسس أكثر ملائمة للقياس ، أو ما إذا كانت التغييرات مدعومة بتغيير في متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة أو تغيير في الظروف. على سبيل المثال قد يشير وجود احد الأسواق النشطة لفئة محددة من فئات الأصول أو الالتزامات إلي أن استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية لتقدير القيمة العادلة لمثل هذا الأصل أو الالتزام لم يعد ملائما.



## استخدام عمل خبير

**٢٩- يجب على المراقب تحديد مدى الحاجة لاستخدام خبير.** قد يكون لدى المراقب المهارات والمعارف الضرورية لتخطيط وأداء إجراءات المراجعة للقيم العادلة أو يمكن أن يقرر استخدام عمل احد الخبراء. وعند اتخاذ مثل هذا القرار، فإن المراقب يضع في اعتباره الأمور التي تمت مناقشتها في الفقرة رقم "٧" من معيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) "استخدام عمل الخبير".

٣٠- إذا كان استخدام مثل هذا الخبير مخططا له ، فيجب على المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة لإثبات أن مثل هذا العمل مناسبا لغرض المراجعة وأن يكون مطابقا لمتطلبات معيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠).

٣١- عند التخطيط لاستخدام عمل الخبير، يدرس المراقب ما إذا كان تفهم الخبير لتعريف القيمة العادلة والأسلوب الذي سوف يستخدمه الخبير لتحديدها سيتوافق مع تلك الطريقة التي تستخدمها الإدارة ومع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق فقد

نجد مثلاً أن الطريقة المستخدمة بواسطة أحد الخبراء لتقدير القيمة العادلة لعقار أو أحد المشتقات المعقدة، أو أن الأساليب الاكتوارية الموضوعة لعمل تقديرات للقيمة العادلة لالتزامات التأمين و مدينو إعادة التأمين وبنود مماثلة، قد لا تتوافق مع مبادئ القياس الواردة فى إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وبالتالي فإن المراقب يقوم بدراسة مثل هذه الأمور، غالبا بمناقشة ومراجعة التعليمات المعطاة للخبير أو عند قراءة تقرير الخبير.

٣٢- طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) يقوم المراقب بتقييم ملائمة عمل الخبير كدليل للمراجعة، وبينما تكون معقولية الافتراضات ومدى وسلامة الطرق المستخدمة وتطبيقها هي مسئولية الخبير ، فإن المراقب يحصل على تفهم للافتراضات المؤثرة والهامة والطرق المستخدمة ، و يقوم بدراسة ما إذا كانت ملائمة ، وكاملة ومعقولة ، وذلك استنادا على معرفة المراقب بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى . وغالبا ما يقوم المراقب بدراسة هذه الأمور بمناقشتها مع الخبير. و تناقش الفقرات من "٣٩" إلى "٤٩" تقييم المراقب للافتراضات الهامة والمؤثرة التى تستخدمها الإدارة بما في ذلك الافتراضات التى تعتمد عليها الإدارة استنادا على عمل الخبير.

## إجراءات المراجعة التي تتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر في قياسات وإفصاحات المنشأة للقيمة العادلة

**٣٣- يتعين على المراقب أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها للتأكيدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة و الإفصاح عنها** .ويتناول معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" مسئولية المراقب تجاه تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية والتي تستطيع طبيعتها، وتوقيتها، ومداها أن تتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه على مستوى التأكيد. وتشمل إجراءات المراجعة الإضافية هذه اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق باعتبارها ملائمة. وتوفر الفقرات من "٣٤" إلى "٥٥" الواردة أدناه إرشادات إضافية محددة تتعلق بإجراءات التحقق والتي يمكن أن تكون ذات صلة في سياق قياس المنشأة للقيمة العادلة و الإفصاح عنها .

٣٤- يمكن أن تتنوع إجراءات المراقب بدرجة كبيرة فى الطبيعة والتوقيت والمدى بسبب تباين قياسات القيمة العادلة ما بين البسيط والمعقد. ومثال ذلك يمكن أن تتكون إجراءات التحقق المرتبطة بقياسات القيمة العادلة من الأتي: (أ) اختبار

الافتراضات الهامة للإدارة و نموذج التقييم والبيانات الأساسية (راجع الفقرات من "٣٩" إلى "٤٩" ) أو (ب) عمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة من أجل إثبات صحة وملاءمة قياسات القيمة العادلة (راجع الفقرة "٥٢") أو (ج) دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على قياس القيمة العادلة والإفصاح (راجع الفقرات من "٥٣" إلى "٥٥").

٣٥- أن وجود أسعار منشورة للأدوات المالية في أحد الأسواق النشطة بصورة اعتيادية أفضل دليل لمراجعة القيمة العادلة. وهناك بعض قياسات القيمة العادلة التى تكون معقدة بطبيعتها. وينشأ هذا التعقيد إما بسبب طبيعة البند الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة أو بسبب طريقة التقييم المطلوبة بواسطة إطار إعداد التقارير المالية المطبق أو التي اختارتها الإدارة. ومثال ذلك ، في غياب الأسعار المطلوبة في أحد الأسواق النشطة، نجد أن بعض أطر إعداد التقارير المالية تسمح بتقدير للقيمة العادلة بناء على أسس بديلة مثل تحليل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أو نموذج معاملات مقارن. و عادة ما تتصف القياسات المعقدة للقيمة العادلة بعدم التأكد بصورة كبيرة فيما يخص مصداقية عملية القياس. ويمكن أن يكون عدم التأكد بدرجة اكبر نتيجة لما يلى:

- طول فترة التنبؤ.
- عدد الافتراضات الهامة والمعقدة المصاحبة للعملية.
- وجود درجة عالية من عدم الموضوعية التى تصاحب الافتراضات والعوامل المستخدمة في العملية.
- وجود درجة عالية من عدم التأكد تصاحب الحدوث المستقبلي المفترض أو تحقق النتائج المبنية على الافتراضات المستخدمة.
- النقص في البيانات الموضوعية نتيجة لاستخدام عناصر تقديرية بدرجة كبيرة.

٣٦- تساعد درجة تفهم المراقب لعملية القياس، وما تشمله من تعقيد، على إرشاده لتحديد طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها. والاعتبارات التالية هي أمثلة لما يمكن أن يحدث أثناء عمل إجراءات المراجعة:

- يتطلب استخدام عرض أسعار للحصول على أدلة مراجعة عن التقييم تفهم الظروف التي صاحبت عرض الأسعار وعلى سبيل المثال ، عندما يُحتفظ بالأوراق المالية المقيدة بالبورصة لأغراض الاستثمار فإن التقييم على أساس السعر المعلن بالسوق يمكن أن يتطلب عمل تسويات تحت إطار إعداد التقارير المالية المطبقة فى المنشأة إذا كانت هذه

الاستثمارات كبيرة فى الحجم أو تخضع لقيود على قابليتها للتسويق.

- عند استخدام أدلة المراجعة التى يوفرها الغير ، يضع المراقب في اعتباره مدى مصداقيتها . ومثال لذلك ،عند الحصول على معلومات من خلال استخدام المصادقات الخارجية، يدرس المراقب كفاءة مرسل الرد واستقلاليته و سلطته للرد ومعرفته بالأمر الذي تتم المصادقة عليه وموضوعيته وذلك حتى يطمئن المراقب إلى مصداقية الأدلة. ويتنوع مدى إجراءات المراجعة طبقا لخطر التحريف الهام و المؤثر المصاحب لقياسات القيمة العادلة والذى تم تقييمه. ويجب على المراقب فى هذا الصدد أن يلتزم بمعيار المراجعة المصري رقم (٥٠٥) "المصادقات الخارجية".
- يمكن الحصول على أدلة المراجعة التي تؤيد قياسات القيمة العادلة – مثل تلك التي تتم بواسطة أحد المثمنين المستقلين – في تاريخ لا يتزامن مع التاريخ الذي تقيس وتسجل فيه المنشأة هذه المعلومات في قوائمها المالية. وفي هذه الحالة يحصل المراقب على أدلة مراجعة تثبت أن الإدارة قد وضعت في حسبانها تأثير الأحداث والمعاملات والتغير في الظروف التي حدثت ما بين تاريخ قياس القيمة العادلة وتاريخ القوائم المالية.
- غالباً ما يتم استخدام أنواع معينة من الاستثمارات كضمانات في أدوات الدين، وتقاس مثل هذه الاستثمارات إما بالقيمة العادلة أو التى يتم تقييمها لأغراض حساب الاضمحلال المحتمل.

و إذا كانت الضمانات هي عامل مهم في قياس القيمة العادلة للاستثمار أو تقييم رصيده الدفتري، فعلى المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بوجود الضمان وقيمته وحقوقه وإمكانية الوصول إليه أو القدرة على تحويله ، بما فى ذلك دراسة ما إذا كان قد تم تقديم كافة المستندات المؤيدة له وأن يقوم أيضاً بدراسة ما إذا كانت الافصاحات الملائمة عن الضمانة قد تمت طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.

- في بعض المواقف يمكن أن يكون من الضرورى القيام بإجراءات مراجعة إضافية مثل فحص الأصل بمعرفة المراقب للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة تتعلق بمدى ملائمة قياس القيمة العادلة. ومثال لذلك ، فحص الاستثمارات العقارية عندما يكون ضرورياُ للحصول على معلومات عن الحالة المادية الحالية للأصل المرتبطة بقيمته العادلة، أو يمكن أن يكشف فحص أحد الأوراق المالية عن قيود على إمكانية تسويقها والتي يمكن أن تؤثر بدورها على قيمتها.

## اختبار الافتراضات الهامة للإدارة، ونموذج التقييم والبيانات الأساسية

٣٧- تكون درجة تفهم المراقب لمصداقية الإجراءات التى تستخدمها الإدارة لتحديد القيمة العادلة عنصرا هاما في تأييد المبالغ الناتجة،وبالتالى تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. والإجراء الذي يمكن الاعتماد عليه من أجل تحديد القيمة العادلة هو الإجراء الناشئ عن قياس متسق بدرجة مناسبة، ـ ومتى كان مناسباً ـ أو عن عرض القيمة العادلة و الإفصاح عنها عند استخدامها في ظروف مماثلة. وعند الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بقياسات القيمة العادلة للمنشأة وإفصاحاتها يقوم المراقب بتقييم الآتي:

(أ) مدى معقولية الافتراضات التي استخدمتها الإدارة.

و(ب) ما إذا كان قياس القيمة العادلة قد تم باستخدام نموذج مناسب ،متى أمكن ذلك .

و(ج) ما إذا كانت الإدارة قد استخدمت المعلومات ذات الصلة والتي كانت متوفرة بطريقة معقولة في هذا الوقت.

٣٨- يمكن أن توفر أساليب التقدير والافتراضات واعتبارات المراقب ومقارنة قياس القيمة العادلة التي تم تحديدها في الفترات السابقة ، إن وجدت ، مع النتائج التي تم الحصول عليها في الفترة الحالية أدلة مراجعة على مصداقية إجراءات الإدارة. ومع ذلك يدرس المراقب أيضا ما إذا كانت مثل هذه المقارنات وما قد ينشأ عنها من اختلافات ناتجة عن التغيرات في الظروف الاقتصادية.

**٣٩- عندما يتوصل المراقب إلى وجود خطر جوهرى مرتبط بالقيمة العادلة ، ينبغى عليه متى أمكن ذلك القيام بتقييم ما إذا كانت الافتراضات الهامة التى تستخدمها الإدارة في قياس القيمة العادلة، ـ مأخوذة منفردة أو ككل ـ ، توفر الأساس لقياسات و إفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية للمنشأة.**

٤٠- من الضروري أن تقوم الإدارة بعمل افتراضات بما فى ذلك الافتراضات التى تعتمد عليها و تكون مبنية علي عمل خبير، من أجل وضع قياسات للقيمة العادلة. وتحقيقا لهذه الأغراض تشمل افتراضات الإدارة أيضا تلك الافتراضات التي تنشأ تحت توجيه هؤلاء المسئولين عن الحوكمة. والافتراضات هي عنصر مكمل لطرق تقييم أكثر تعقيدا وذلك مثل طرق التقييم التي تستخدم مزيجا من التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مع تقديرات لقيم الأصول أو الالتزامات في المستقبل المخصومة لتتناسب مع قيمتها الحالية. و يعير مراقبو الحسابات انتباها خاصا للافتراضات التى يحتويها أسلوب التقييم وتقييم مدى معقولية تلك الافتراضات. ومن

أجل توفير أسس معقولة لقياسات و إفصاحات القيمة العادلة يجب أن تكون هذه الافتراضات ملائمة و محايدة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وكاملة. و" تصف الفقرة رقم "٣٦" من " إطار عمليات التأكد" هذه الخصائص بتفاصيل أكثر.

٤١- تتنوع الافتراضات المحددة طبقا لخصائص الأصل أو الالتزام محل التقييم وطريقة التقييم المستخدمة (على سبيل المثال ، التكلفة الاستبدالية أو أسلوب السوق أو الأسلوب القائم على الدخل) فعلى سبيل المثال عندما تستخدم القيمة الحالية للتدفقات النقدية (وهو منهج قائم على الدخل) كطريقة للتقييم، فسوف يكون هناك افتراضات عن مستوى التدفقات النقدية، والفترة الزمنية المستخدمة في التحليل، ومعدل الخصم.

٤٢- عادة ما يتم دعم الافتراضات بأنواع مختلفة من أدلة المراجعة من المصادر الداخلية والخارجية والتي توفر دعم موضوعي للافتراضات المستخدمة. و يقوم المراقب بتقييم المصدر ومدى مصداقية أدلة المراجعة التى تؤيد افتراضات الإدارة بما فى ذلك دراسة الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقييم ما إذا كانت مبنية على خطط تستوعبها القدرة الإنتاجية للمنشأة.

٤٣- يتم أداء إجراءات المراجعة المتعلقة بافتراضات الإدارة في سياق مراجعة القوائم المالية للمنشأة، ولا تهدف مثل هذه الإجراءات إلى الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة لإبداء رأي عن الافتراضات نفسها. وبدلا من ذلك يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة ليرى ما إذا كانت الافتراضات توفر أسس معقولة في قياس القيمة العادلة في سياق أعمال المراجعة للقوائم المالية المأخوذة ككل.

٤٤- يتطلب تحديد هذه الافتراضات التي تمثل عنصراً هاماً بالنسبة لقياس القيمة العادلة،قيام الإدارة بممارسة الحكم الشخصى ويقوم المراقب بتركيز اهتمامه على الافتراضات الهامة. وعموما فإن الافتراضات الهامة تغطي أمورا تؤثر تأثيرا هاما و مؤثرا على قياس القيمة العادلة ويمكن أن تكون هذه الأمور:

(أ) الحساسية للتغير أو عدم التأكد في المبلغ أو في الطبيعة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون الافتراضات الخاصة بأسعار الفائدة قصيرة الأجل أقل عرضه للتغيير الشديد مقارنة بالافتراضات الخاصة بمعدلات الفائدة طويلة الأجل.

(ب) ُعرضة للتطبيق الخاطئ أو التحيز

٤٥- يضع المراقب في حسبانه حساسية التقييم للتغيرات في الافتراضات الهامة ، وهي تشمل ظروف السوق التي يمكن أن تؤثر على القيمة. وحيثما يكون ملائما، فإن المراقب يقوم بتشجيع الإدارة على استخدام مثل هذه التقنيات مثل تحليل الحساسية للمساعدة في تحديد حساسية الافتراضات بصفة خاصة. وعند عدم وجود مثل هذا التحليل الذي تقوم به الإدارة ، يدرس المراقب ما إذا كان سيقوم بتوظيف مثل هذه التقنيات. كما يدرس المراقب أيضا ما إذا كان عدم التأكد المواكب لقياس القيمة العادلة أو النقص في البيانات الموضوعية يمكن أن يجعله غير قادر على التقييم المعقول بموجب إطار التقارير المالية المطبق للمنشأة (راجع الفقرة "٩").

٤٦- يرتبط التفكير فيما إذا كانت الافتراضات توفر أساس معقول ومناسب لقياسات القيمة العادلة ،بمجموعة الافتراضات معاً إلى جانب كل افتراض على حده . و تعتمد الافتراضات على بعضها البعض بشكل متكرر، و بالتالي يجب أن تكون متسقة داخليا. فقد يبدو احد الافتراضات المحددة معقولا عند أخذه بمفرده، فى حين انه لا يبدو مناسبا عند استخدامه مقترنا مع افتراضات أخرى. و يضع المراقب في اعتباره ما إذا كانت الإدارة قد حددت الافتراضات والعوامل الهامة المؤثرة في قياسات القيمة العادلة.

٤٧- الافتراضات التي يقوم عليها قياس القيمة العادلة (على سبيل المثال، معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) تعكس في العادة النتائج التى تتوقعها الإدارة من الاستراتيجيات و الأهداف المحددة. وحتى تكون تلك الافتراضات منطقية و معقولة، سواء تم أخذها بمفردها أو ككل، يجب أيضا أن تكون واقعية ومتسقة مع :

(أ) البيئة الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية للمنشأة.

و(ب) خطط المنشأة .

و(ج) الافتراضات التى تم افتراضها في الفترات السابقة ، متى كانت مناسبة وصحيحة.

و(د) خبرة المنشأة السابقة ، أو الظروف السابقة التي عايشتها إلى المدى الذى يمكن تطبيقه حالياً.

و(هـ) الأمور الأخرى المرتبطة بالقوائم المالية ، على سبيل المثال ، الافتراضات التى تستخدمها الإدارة في التقديرات المحاسبية لحسابات القوائم المالية بخلاف المرتبطة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة.

و(و) ـ متى أمكن ذلك ـ الخطر المصاحب للتدفقات النقدية ، بما ذلك التنوع المحتمل للتدفقات النقدية والتأثيرات المرتبطة بها على معدل الخصم.

وعندما تعكس الافتراضات نوايا الإدارة وقدرتها على تنفيذ طرق عمل محددة ، يدرس المراقب ما إذا كانت متسقة مع خطط المنشأة وخبرتها السابقة (راجع الفقرتين "٢٢" ، "٢٣").

٤٨- إذا اعتمدت الإدارة على المعلومات المالية التاريخية في الوصول إلى الافتراضات ، يدرس المراقب مدى تبرير مثل هذا الاعتماد. ومع ذلك، يمكن ألا تكون المعلومات التاريخية عاكسه للظروف أو الأحداث في المستقبل ، عندما يكون فى نية الإدارة مثلاً ممارسة نشاط جديد أو عندما يحدث تغيير في الظروف .

٤٩- بالنسبة للبنود التي قامت المنشأة بتقييمها باستخدام نموذج تقييم، لا يتوقع من المراقب أن يستخدم حكمه الشخصى ليحل محل ما قامت به إدارة المنشأة. وبدلا من ذلك، يقوم المراقب بفحص النموذج ويقوم بتقييم ما إذا كان النموذج ملائما وما إذا كانت الافتراضات المستخدمة مناسبة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير الملائم استخدام أسلوب التدفقات النقدية المخصومة عند تقييم حق ملكية في منشأة في بداية حياتها حيث لن يكون هناك أي إيرادات جارية يمكن أن يبنى عليها تأسيس توقعات الأرباح أو التدفقات النقدية المستقبلية.

**٥٠- ينبغي على المراقب أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة على البيانات المستخدمة لعمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وتقييم ما إذا كان قد تم تحديد قياس القيمة العادلة تحديدا ملائما استنادا على مثل هذه البيانات و على افتراضات الإدارة.**

٥١- يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت البيانات التي تستند عليها قياسات القيمة العادلة ، بما فى ذلك البيانات المستخدمة في عمل الخبير دقيقة وكاملة وذات صلة بالموضوع ، وما إذا كان قد تم تحديد قياس القيمة العادلة بصورة ملائمة باستخدام مثل هذه البيانات وافتراضات الإدارة. كما أن إجراءات المراقب يمكن أن تشمل أيضا ، على سبيل المثال ، إجراءات مثل التأكد من صحة مصدر البيانات وإعادة الحساب ومراجعة المعلومات من أجل الاتساق الداخلي ، ويشمل ذلك ما إذا كانت مثل هذه المعلومات تتوافق مع رغبة الإدارة في تنفيذ طرق عمل محددة و التي تم مناقشتها في الفقرات "٢٢" ، "٢٣".

## عمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة لأغراض تدعيم تقديرات الإدارة

٥٢- يمكن للمراقب أن يقوم بعمل تقدير مستقل للقيمة العادلة (على سبيل المثال باستخدام نموذج من عمل المراقب ) وذلك لتدعيم قياس المنشأة للقيمة العادلة. وعند القيام بعمل تقدير مستقل باستخدام افتراضات الإدارة يقوم المراقب بتقييم هذه الافتراضات كما تمت مناقشتها في الفقرات من "٣٩" إلى "٤٩". وبدلا من استخدام افتراضات الإدارة يمكن أن يقوم المراقب

بوضع افتراضات منفصلة وذلك لمقارنة النتائج المستخرجة بقياس الإدارة للقيمة العادلة. و بالرغم من ذلك ،ففي هذا الموقف يجب على المراقب أن يتفهم افتراضات الإدارة. وان يستخدم هذا التفهم لتحديد أن نموذج المراقب يضع المتغيرات الهامة فى الاعتبار وأن يقوم بتقييم أي فروق هامة عن تقدير الإدارة. كما يقوم المراقب أيضا بأداء إجراءات المراجعة على البيانات المستخدمة لعمل قياسات و إفصاحات القيمة العادلة كما تمت مناقشتها في الفقرتين "٥٠" "٥١". كما يضع المراقب في اعتباره الإرشادات الموجودة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" وذلك عند أداء هذه الإجراءات أثناء أعمال المراجعة.

### الأحـــداث اللاحقة



**٥٣- يتعين على المراقب أن يضع في اعتباره تأثير الأحداث اللاحقة على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية.**

٥٤- يمكن أن توفر المعاملات والأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة ، ولكن تكون قبل اكتمال أعمال المراجعة، أدلة مراجعة مناسبة فيما يخص قياس القيمة العادلة الذى قامت به الإدارة. فعلى سبيل المثال ،يمكن أن يوفر بيع أحد الاستثمارات العقارية بعد فترة قصيرة من نهاية الفترة ،دليل إثبات يرتبط بقياس القيمة العادلة.

٥٥- في الفترة التي تلي تاريخ القوائم المالية ، يمكن أن تتغير الظروف عن تلك الموجودة في نهاية الفترة. لذلك يمكن أن تعكس معلومات القيمة العادلة التى يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة وليست الظروف الموجودة في تاريخ الميزانية. وعلى سبيل المثال ، أسعار الأوراق المالية المتداولة النشطة القابلة للتسويق والتي تتغير بعد نهاية الفترة ، لا تشكل عادة دليل مراجعة مناسب عن قيمة الأوراق المالية التي كانت موجودة في نهاية الفترة. و هنا يلتزم المراقب بمعيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة" عند تقييم أدلة المراجعة المرتبطة بمثل هذه الأحداث.

### الافصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة

**٥٦- يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الافصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية.**

٥٧- يعتبر الإفصاح عن بيانات القيمة العادلة جانب هام من جوانب القوائم المالية في كثير من أطر إعداد التقارير المالية. وغالبا ما يكون عمل إفصاح القيمة العادلة مطلوب بسبب صلته بالمستخدمين عند تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي. وبالإضافة إلى بيانات القيمة العادلة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق ، فإن بعض المنشآت تقوم طواعية بالإفصاح عن بيانات إضافية خاصة بالقيمة العادلة في إيضاحات القوائم المالية.

٥٨- عند مراجعة قياس القيمة العادلة وما يرتبط بها من افصاحات ضمن إيضاحات القوائم المالية ، سواء أكان إطار إعداد التقارير المالية يتطلب ذلك أو يتم الإفصاح عنها طواعية ، فمن المعتاد بالنسبة للمراقب أن يقوم بالضرورة بأداء نفس أنواع إجراءات المراجعة مثل تلك المستخدمة في مراجعة قياس القيمة العادلة التى تم الاعتراف بها في القوائم المالية . ويحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أن مبادئ التقييم مناسبة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية فى المنشأة ويتم تطبيقها باستمرار ، ويتم الإفصاح عن طريقة التقدير والافتراضات الهامة المستخدمة بطريقة ملائمة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق . وعلى المراقب دراسة ما إذا كانت المعلومات المفصح عنها طواعية غير مناسبة في سياق القوائم المالية. على سبيل المثال يمكن ان تفصح الإدارة عن القيمة الجارية لأحد الأصول بدون ذكر القيود الهامة الموجودة في الترتيبات التعاقدية والتى تعوق عملية البيع في المستقبل القريب.

٥٩- يقوم المراقب أيضاَ بتقييم ما إذا كانت المنشأة قد قامت بعمل افصاحات ملائمة عن معلومات القيمة العادلة كما يتطلبه إطار إعداد التقارير المالية فيها. وإن كان أحد البنود يحتوى على درجة عالية من عدم التأكد في القياس، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت الافصاحات كافية لإخطار المستخدمين بعدم التأكد المذكور. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت الافصاحات الخاصة بمجموعة من المبالغ والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى الذي يعتقد أن تقع فيه القيمة العادلة يكون مناسبا تحت إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة وذلك عندما تعتقد الإدارة أن عرض مبلغ واحد لا يكون مناسبا، وعلى المراقب أن يأخذ في اعتباره أيضا متى كان ذلك ملائماً ما إذا كانت المنشأة قد قامت بالالتزام بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المرتبطة بالتغيرات في طرق التقييم المستخدمة لتحديد قياس القيمة العادلة.

٦٠- عندما يتم حذف إفصاح لمعلومات القيمة العادلة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق بسبب أنه ليس من العملي تحديد القيمة العادلة بمصداقية كافية، يقوم

المراقب بتقييم مدى كفاية الافصاحات المطلوبة في هذه الظروف. وإن لم تكن المنشأة قد أفصحت بطريقة ملائمة عن معلومات القيمة العادلة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية ، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تحريفها تحريفا هاما ومؤثرا بالخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

### تقييم نتائج إجراءات المراجعة

**٦١- عند عمل التقييم النهائي فيما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة ، على المراقب تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، وكذا مدى اتفاق هذه الأدلة مع أدلة المراجعة الأخرى والتي تم الحصول عليها وتم تقييمها أثناء عملية المراجعة.**

٦٢- عند تقييم ما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة، فإن المراقب يقوم بتقييم مدى توافق المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء مراجعة قياس القيمة العادلة مع أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة، وذلك في سياق القوائم المالية المأخوذة ككل. فعلى سبيل المثال ، يدرس المراقب ما إذا كان هناك أو يجب أن يكون هناك علاقة أو ارتباط بين معدلات الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المستقبلية فى تحديد القيمة العادلة لأحد الاستثمارات العقارية ومعدلات الفائدة على القروض التي تتحملها المنشأة للحصول على احد الاستثمارات العقارية.

### إقرارات الإدارة

**٦٣- يتعين على المراقب أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية الافتراضات الهامة، بما فى ذلك ما إذا كانت تعكس بصدق نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ بعض طرق العمل المحددة نيابة عن المنشأة متى كانت ذات صلة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة.**

٦٤- يناقش معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" استخدام إقرارات الإدارة كدليل للمراجعة. اعتمادا على طبيعة القيمة العادلة وأهميتها النسبية ودرجة تعقيدها، ويمكن

أن تشمل إقرارات الإدارة المتعلقة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية أيضا إقرارات عما يلي:

- مدى ملائمة أساليب القياس، وتشمل الافتراضات المرتبطة بها ، والمستخدمة بواسطة الإدارة في تحديد القيمة العادلة ضمن إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومدى الثبات في تطبيق هذه الطرق.
- الأسس التي تستخدمها الإدارة للتغلب على الافتراضات المرتبطة باستخدام القيمة العادلة والموضحة تحت إطار إعداد التقارير المالية الخاص بالمنشأة.
- مدى اكتمال وملائمة الافصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة تحت إطار إعداد التقارير المالية الخاص بالمنشأة.
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب تعديلات في قياسات و إفصاحات القيمة العادلة المضمنة فى القوائم المالية.

## الاتصــال مع المسئولين عن الحوكمة

٦٥- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) "الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة" من المراقب أن يقوم بالاتصال بالمسئولين عن الحوكمة لإبلاغهم بأمور في المراجعة ذات أهمية للحوكمة . وبسبب عدم التأكد الذي يرتبط غالبا ببعض قياسات القيمة العادلة، فإن التأثير المحتمل لأي من الأخطار الهامة على القوائم المالية يمكن أن يمثل أهمية للحوكمة فعلى سبيل المثال ، نجد أن المراقب يدرس توصيل طبيعة الافتراضات الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة ، ودرجة عدم الموضوعية المتعلقة بوضع الافتراضات، و الأهمية النسبية للبنود التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بالنسبة للقوائم المالية ككل للمسئولين عن الحوكمة.و هنا يضع المراقب في اعتباره الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) عند تحديد طبيعة وشكل الاتصال.

# ملحق

## قياسات وإفصاحات القيمة العادلة طبقاً لأطر عمل التقارير المالية المختلفة

١- تتطلب أطر إعداد التقارير المالية المختلفة أو تسمح بتنوع في قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية. كما أنها تختلف في مستوى الإرشادات التي توفرها على أساس قياس الأصول أو الالتزامات أو الافصاحات ذات الصلة. وبعض أطر إعداد التقارير المالية تعطى إرشادات توجيهية، بينما الأخرى تعطى إرشادات عامة، وبعضا منها لا يعطى أية إرشادات على الإطلاق وبالإضافة لذلك توجد أيضا بعض ممارسات قياس القيمة العادلة و الإفصاح الخاص بنشاط ما.



٢- يمكن أن توجد تعريفات مختلفة للقيمة العادلة فيما بين أطر إعداد التقارير المالية، أو من اجل أصول أو التزامات أو افصاحات مختلفة داخل إطار عمل محدد، وعلى سبيل المثال نجد معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) " الأدوات المالية الاعتراف والقياس" يعرف القيمة العادلة على أنها "القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة ". وعادة ما يفترض مفهوم القيمة العادلة أن المعاملة حالية ، وليست عن تسوية في وقت سابق أو في المستقبل، وبالتالي فإن عملية قياس القيمة العادلة يمكن أن تكون عبارة عن بحث عن السعر المقدر الذي يتم به إجراء مثل هذه المعاملة. وبالإضافة لذلك ، يمكن أن تستخدم أطر إعداد التقارير المالية المختلفة مصطلحات مثل "القيمة الخاصة بمنشأة ما" أو "القيمة الإستخدامية " أو مصطلحات مشابهة ، ولكنها ما تزال تقع ضمن مفهوم القيمة العادلة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥).

٣- يمكن أن تتعامل أطر العمل المختلفة للتقارير المالية مع التغييرات في قياس القيمة العادلة والتي تظهر بمرور الوقت بطرق مختلفة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتطلب إطار إعداد تقارير مالية محدد أن تنعكس أية تغييرات في قياس القيمة العادلة لأصول أو التزامات مباشرة على حقوق الملكية، بينما تنعكس مثل هذه التغييرات على قائمة الدخل تحت إطار عمل آخر. وفي بعض أطر العمل، نجد أن تحديد استخدامات حسابات القيمة العادلة وكيفية تطبيقها يتأثر بنية الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل معين وذلك فيما يخص الأصل أو الالتزام المحدد.

٤- يمكن أن تتطلب أطر إعداد التقارير المالية قياسات وإفصاحات محددة للقيمة العادلة وتصفها أو تسمح بها بدرجات مختلفة. وقد تحتوى أطر إعداد التقارير المالية على :

- وصف متطلبات القياس والعرض والإفصاح من اجل معلومات محددة مدرجة في القوائم الماليةأو من اجل المعلومات المفصح عنها في ايضاحات القوائم المالية أو تم تقديمها على أنها معلومات تكميلية.
- السماح بقياسات معينة باستخدام القيمة العادلة حسب اختيار المنشأة أو عند تلبية متطلبات معيار معين.
- وصف طريقة محددة لتحديد القيمة العادلة من خلال استخدام تقييم مستقل مثلاً أو طرق محددة لاستخدام التدفقات النقدية المخصومة .
- السماح باختيار أسلوب تحديد القيمة العادلة من بين عدة بدائل (قد يوفرها وقد لا يوفرها إطار إعداد التقارير المالية ).
- لا توفر إرشادات عن قياسات أو افصاحات القيمة العادلة، بخلاف الاستخدامات المتعارف عليها من خلال العادات أو الممارسات، مثل ممارسة نشاط معين.

٥- بعض أطر إعداد التقارير المالية تفترض أن القيمة العادلة يمكن أن تقاس بمصداقية للأصول أو الالتزامات كمطلب أساسي إما من أجل الطلب أو السماح لقياسات أوإفصاحات القيمة العادلة. وفي بعض الحالات قد لا يتحقق هذا الافتراض عندما لا يكون هناك سعر سوق معروض لأي أصل أو التزام في احد الأسواق النشطة والذي من اجله تكون الأساليب المختلفة لقياس القيمة العادلة بطريقة مناسبة غير ملائمة أو غير ناجحة.

٦- تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية تسويات محددة أو تعديلات في معلومات التقييم أو اعتبارات أخرى تكون خاصة بأصل أو التزام محدد. وكمثال نجد أن المحاسبة عن الاستثمارات العقارية يمكن أن تتطلب عمل تسويات فى القيمة السوقية ، ذلك مثل تسويات للتكاليف المقدرة عند البيع و تسويات مرتبطة بحالة وموقع العقار، وأمور أخرى. وبالمثل إذا كان سوق احد الأصول المعينة سوق غير نشط فيجب تسوية أو تعديل الأسعار المعلنة للوصول إلى قياس مناسب أو إلى قيمة عادلة. ومثال لذلك ألا تكون أسعار السوق التي تم الحصول عليها مؤشرا عن القيمة العادلة إذا كان هناك نشاط غير متكرر في السوق ، أو أن السوق غير مؤسس جيدا أو أن أحجاما صغيرة من الوحدات يتم تداولها مقارنة بالعدد الكلي للوحدات

المتداولة الموجودة. وعليه، فمثل هذه الأسعار يمكن ان تكون بحاجة إلى التسوية أو التعديل. وقد تكون هناك حاجة إلى مصادر بديلة لمعلومات السوق لعمل مثل هذه التسويات أو التعديلات.

### تزايد استخدام قياسات القيمة العادلة

٧- أصبحت القياسات والإفصاحات المبنية على القيمة العادلة تتزايد بشكل مطرد في أطر إعداد التقارير المالية. والقيم العادلة يمكن أن تظهر في القوائم المالية وتؤثر عليها، بعدة طرق، بما في ذلك قياس ما يلي بالقيمة العادلة:

- أصول أو التزامات محددة مثل الأوراق المالية القابلة للتسويق أو الالتزامات من اجل تسوية التزام بموجب احد الأدوات المالية ، سواء كان ذلك روتينياً أو بطريقة دورية "سعر السوق" Market - to - Market.
- عناصر محددة من حقوق الملكية ، على سبيل المثال عند المحاسبة عن الاعتراف وقياس و عرض أدوات مالية معينة لها خصائص حقوق الملكية ، مثل السند القابل للتحويل بمعرفة حامله إلى أسهم عادية للمصدر.
- أصول أو التزامات محددة تم اقتنائها فى عملية تجميع أعمال فمثلاً التحديد الأولى للشهرة والناشئة عن شراء احد المنشآت في عملية تجميع أعمال عادة ما تحسب على أساس قياس القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المحددة والمملوكة والقيمة العادلة للمقابل المدفوع.
- أصول أو التزامات محددة تمت تسويتها للقيمة العادلة على أساس مرة واحدة. يمكن أن تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية استخدام قياسات القيمة العادلة من اجل تحديد قيمة احد التسويات لأحد الأصول أو إلى مجموعة من الأصول كجزء من تحديد اضمحلال الأصل، وعلى سبيل المثال اختبار اضمحلال قيمة الشهرة المقتناة في عملية تجميع أعمال على أساس القيمة العادلة لأحد المنشآت العاملة المحددة أو الوحدة المصدرة للتقارير، ثم يتم توزيع القيمة على أصول و التزامات المنشأة أو وحداتها والقيمة التي تم تعيينها من ضمن مجموعة أصول المنشأة وذلك لكي يتم مقارنة الشهرة المحسوبة مع الشهرة المسجلة.
- تجميع الأصول و الالتزامات. في بعض الظروف يتطلب قياس احد فئات أو مجموعات الأصول أو الالتزامات تجميع للقيمة العادلة لبعض الأصول أو الالتزامات المنفردة في هذه الفئة أو المجموعة. فعلى سبيل المثال في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة ، فإن قياس محفظة القروض المتنوعة يمكن أن تتحدد على أساس القيمة العادلة

لبعض الفئات من القروض التي تشكل المحفظة.

- المعاملات التي تشمل تبادل الأصول بين الأطراف المستقلة بدون أي مقابل نقدي. على سبيل المثال، استبدال تجهيزات احد المصانع في خطوط نشاط مختلفة بدون مقابل مالي.
- المعلومات المفصح عنها في إيضاحات القوائم المالية أو المقدمة كمعلومات إضافية، ولكنها غير معترف بها في القوائم المالية.

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٥٠)
# الأطراف ذوى العلاقة

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٥٠)

# الأطراف ذوى العلاقة

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٥٠)
# الأطراف ذوى العلاقة



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسئوليات مراقب الحسابات و إجراءات المراجعة المتعلقة بالأطراف ذوي العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف بغض النظر عما إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" يمثل جزء من إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

**٢- يجب على المراقب القيام بإجراءات مراجعة مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة معهم على القوائم المالية.** ومع هذا فإنه ليس من المتوقع أن تكشف أعمال المراجعة جميع المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقـة.

٣- كما سبق الإشارة إليه في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) "الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها" قد يكون هناك قيود فى بعض الحالات تؤثر على درجة القناعة التي توفرها الأدلة المتاحة لتكوين استنتاجات عن تأكيدات معينة بالقوائم المالية. وبسبب درجة عدم التأكد المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية والمتعلقة باكتمال الأطراف ذوي العلاقة ، فإن الإجراءات المحددة في هذا المعيار سوف توفر أدلة مراجعة كافية و ملائمة لهذه التأكيدات عند عدم وجود أي من الحالات التي قام المراقب بتحديد أنها :

(أ) تزيد من خطر وجود تحريف هام بدرجة اكبر مما يتوقع عادة.

أو(ب) تشير إلى حـدوث تحريف هام يتعلق بالأطراف ذوي العلاقة.

**وعندما يكون هناك إشارة إلى وجود أي من الحالات عاليه ، فيجب على المراقب القيام بإجراءات مراجعة بديلة أو زيادة مدى إجراءات المراجعة المطبقة أو القيام بإجراءات مراجعة إضافية وذلك وفقا لكل حالة.**

٤- وردت التعريفات المتعلقة بالأطراف ذوي العلاقة بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥) والتى تم تبنيها تحقيقا لأغراض هذا المعيار[١].

٥- الإدارة هي المسئولة عن تحديد والإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف. و تتطلب هذه المسئولية من الإدارة أن تضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية مناسب للتأكد من أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يتم تعريفها تعريفا ملائما فى نظام المعلومات ويتم الإفصاح عنها في القوائم المالية .

---

[١] تعريف الطرف ذو العلاقة و المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" هي كما يلي :

الطرف ذو العلاقة : يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا:

(ا) كان الطرف بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط أو أكثر :

(١) يسيطر ، أو تحت سيطرة ، أو تحت سيطرة مشتركة للمنشأة ( ويتضمن هذا الشركة القابضة ، الشركات التابعة ، الشركات الشقيقة و الزميلة ).

أو(٢) له نصيب فى المنشأة مما يعطيه حق التأثير الهام على المنشأة .

أو(٣) له سيطرة مشتركة على المنشأة .

أو (ب) كان شركة شقيقة للمنشأة كما تم تعريفه فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى الشركات الشقيقة".

أو (ج) كان مشروعاً مشتركاً و المنشأة شريك فى هذا المشروع ( راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٧) الخاص بحصص الملكية فى المشروعات المشتركة) .

أو(د) كان عضواً أساسياً فى الإدارة العليا سواء للمنشأة أو شركتها القابضة .

أو(هـ) كان عضواً قريباً لعائلة شخص تم ذكره فى (أ) و (د).

أو(و) كان منشأة تحت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام لأشخاص من الفقرة (د/هـ) أعلاه بما يملكونه من قوة تصويت هامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

أو(ز) كان نظاماً مستقلاً عن المنشأة لمزايا و معاشات التقاعد لصالح العاملين فى المنشأة أو أى منشأة لها علاقة بالمنشأة .

معاملات الأطراف ذوى العلاقة : هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل.

٦- يحتاج المراقب للحصول على فهم للمنشاة و بيئتها ليمكنه من تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام و مؤثر فيما يتعلق بالأطراف ذوى العلاقة والمعاملات مع مثل هذه الأطراف. ورغم أن وجود أطراف ذوي علاقة ومعاملات فيما بينها يعتبر من الأمور العادية في النشاط، فإن المراقب يكون في حاجة إلى التعرف عليها بسبب ما يلي:

(أ) يمكن أن يتطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح المطلوب في القوائم المالية عن علاقات أو معاملات معينة للأطراف ذوي العلاقة كما موضح بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥).

و(ب) يمكن أن يؤثر وجود الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معها على القوائم المالية. فمثلا قد تتأثر الالتزامات الضريبية والعبء الضريبي بقوانين الضرائب في التشريعات المختلفة التى تتطلب اعتبارات خاصة في حالة وجود أطراف ذوي علاقة.

و(ج) يؤثر مصدر أدلة المراجعة على تقييم المراقب لمدى مصداقيتها . وتزداد درجة الاعتماد على دليل المراجعة بالنسبة للأدلة التي يتم الحصول عليها من أو عن طريق الغير الذى لا تربطه بالمنشأة أية علاقة.

و(د) قد يكون لبعض المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة دوافع أخرى بخلاف اعتبارات النشاط العادية ، كالمشاركة في الأرباح أو حتى الغش و التدليس مثلا.



## وجود الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم

**٧- يجب على المراقب أن يفحص المعلومات التي حصل عليها من المسئولين عن الحوكمة و من الإدارة و المتعلقة بتحديد أسماء جميع الأطراف ذوي العلاقة المعلومة لهم. كما يجب عليه القيام بالإجراءات التالية فيما يتعلق باكتمال تلك المعلومات:**

**(أ) فحص أوراق عمل السنة الماضية بالنسبة لأسماء الأطراف ذوي العلاقة المعروفين.**

**و(ب) فحص إجراءات المنشأة لتحديد الأطراف ذوي العلاقة.**

**و(ج) الاستفسار عن علاقة المسئولون عن الحوكمة و الموظفون بالمنشآت الأخرى.**

**و(د) فحص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسين أو الحصول على قائمة بأسماء المساهمين الرئيسين من سجل المساهمين (إذا كان ذلك مناسبا).**

**و(هـ) فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرها من السجلات القانونية الأخرى ذات الصلة .**

و(و) الاستفسار من مراقبى الحسابات الآخرين المشتركين حاليا في المراجعة أو المراقبين السابقين بشأن معلوماتهم عن أطراف آخرين ذوي علاقة.

و(ي) فحص الإقرارات الضريبية للمنشأة والمعلومات الأخرى التي تم إرسالها للجهات التنظيمية.

وإذا ما كان هناك وفقاً لتقدير المراقب خطر منخفض فى عدم اكتشاف أطراف ذوي علاقة أخرى هامة ، فيمكن له تعديل الإجراءات المذكورة أعلاه للمدى المناسب.

٨- إذا تطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة، فينبغى أن يقتنع المراقب بأن الإفصاح قد تم بالصورة المناسبة.



## المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

٩- يجب على المراقب فحص المعلومات التي حصل عليها من المسئولين عن الحوكمة ومن الإدارة والتي تحدد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ، كما يجب أن يكون منتبها للمعاملات الهامة الأخرى مع الأطراف ذوي العلاقة.

١٠-عند الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة ، يجب على المراقب أن يدرس مدى كفاءة إجراءات الرقابة على اعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

١١- يجب على المراقب ، أثناء تنفيذ المراجعة الانتباه إلى المعاملات التي تبدو غير عادية في ضوء الظروف الخاصة بكل حالة ، فقد يشير ذلك إلى وجود أطراف ذوي علاقة لم يسبق تحديدهم. ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- معاملات تتضمن شروط تجارية غير عادية كالأسعار ومعدلات الفوائد والضمانات وشروط السداد.
- معاملات تفتقد لسبب منطقي لحدوثها.
- معاملات يختلف جوهرها عن شكلها.
- معاملات عولجت بطريقة غير معتادة.
- معاملات ذات مبالغ هامة أو ذات حجم كبير مع عملاء أو موردين بالمقارنة بغيرهم.
- معاملات غير مثبتة كأداء الإدارة لبعض الخدمات بدون مقابل.

١٢- يقوم المراقب ، أثناء تنفيذ المراجعة ، بإجــراء بعض الاختبارات التي تؤدي إلى اكتشاف وجود معاملات مع أطراف ذوي علاقة وأمثلة ذلك :

- إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة.
- فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة واجتماعات المسئولين عن الحوكمة.
- فحص السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات الكبيرة أو الأرصدة غير العادية مع إعطاء عناية خاصة للمعاملات المسجلة قرب أو في نهاية الفترة المالية.
- فحص مصادقات القروض المدينة والدائنة والمصادقات من البنوك . و مثل هذا الفحص قد يشير إلى علاقة الضامن ومعاملات أخرى مع أطراف ذوي علاقة.
- فحص معاملات الاستثمار مثل شراء أو بيع حصص في حقوق الملكية لشركة أشخاص أو أي منشأة أخرى.



## اختبار المعاملات المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة

**١٣- عند فحص المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عما إذا كانت تلك المعلومات قد تم تسجيلها والإفصاح عنها بطريقة مناسبة.**

١٤- بناءً على طبيعة العلاقة بين الأطراف ذوي العلاقة ، يمكن ان تكون أدلة المراجعة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة محدودة ، ومن أمثلة تلك المعاملات ما يتعلق بالمخزون المحتفظ به لدى طرف ذو علاقة كأمانة، أو إصدار الشركة الأم تعليمات للشركة التابعة بتسجيل مصاريف حق الامتياز، وبسبب محدودية توافر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات، على المراقب أن يأخذ في الاعتبار القيام بإجراءات أخرى كما يلي:

- المصادقة على شروط و قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- فحص الأدلة الموجودة لدى الطرف ذوي العلاقة.
- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع الأطراف الذين لهم علاقة بالمعاملة كالبنوك والمحامين والضامنين والوكلاء.

## إقــرارات الإدارة

١٥- يجب أن يحصل المراقب على إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة.

(ب) سلامة الافصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية.

## استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

١٦- إذا لم يستطع المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بشأن الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معهم ، أو إذا توصل إلى استنتاج بأن الافصاحات عنهم بالقوائم المالية غير كافية، فيجب عليه أن يصدر تقريرا معدلا حسب كل حالة.

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠)
# الأحداث اللاحقة

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠)

## الأحداث اللاحقة

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠)
# الأحداث اللاحقة

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسئولية مراقب الحسابات تجاه الأحداث اللاحقة ، ويستخدم مصطلح الأحداث اللاحقة في هذا المعيار للإشارة إلي كل من الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات .

**٢- يجب علي مراقب الحسابات دراسة تأثير الأحداث اللاحقة علي القوائم المالية وعلي تقريره .**



٣- يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٧) "الأحداث التالية لتاريخ الميزانية" معالجة الأحداث التي في صالح المنشأة أو التي في غير صالحها والتي تقع بين تاريخ القوائم المالية ( المشار إليه "بتاريخ الميزانية" في معيار المحاسبة المصري ) وبين تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية ، ويحدد نوعين من الأحداث:

(أ) تلك التي توفر أدلة عن ظروف كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية.

و(ب) تلك التي تعطي دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية.

## تعريفات

٤- فيما يلي تعريف لبعض المصطلحات:

(أ) "تاريخ القوائم المالية" هو تاريخ نهاية آخر فترة غطتها القوائم المالية، و الذي يكون في العادة تاريخ أحدث ميزانية في القوائم المالية محل المراجعة.

(ب) "تاريخ إصدار القوائم المالية" هو التاريخ الذى يقوم فيه هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها بتأكيد إعدادهم مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشاة ،و تحملهم مسئوليتها بما فى ذلك الإيضاحات ذات الصلة.و تحقيقا لأغراض معايير المراجعة المصرية يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي يؤكد فيه هؤلاء الذين يمتلكون السلطة أنه قد تم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية.

(ج) "تاريخ تقرير مراقب الحسابات" هو التاريخ الذى يختاره المراقب ليؤرخ تقريره على القوائم المالية . ولا ينبغي أن يؤرخ تقرير المراقب بتاريخ يسبق تاريخ حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة يمكن أن يبنى عليها رأيه الخاص بالقوائم المالية. و تشمل أدلة المراجعة الكافية والملائمة أدلة على أن مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشاة قد أعدت و أن هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أكدوا على أنهم يتحملون مسئوليتها.

(د) "تاريخ نشر القوائم المالية"هو التاريخ الذي يصبح فيه تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها متاحة للغير والذي يمكن أن يكون في العديد من الظروف ووفقاً للأحكام القانونية المقررة هو التاريخ الذي يسبق انعقاد الجمعية العامة بأسبوعين على الأقل أو التاريخ الذي تم فيه إرسال القوائم المالية إلى الجهة الرقابية المختصة أيهما أسبق.

## الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات

**٥- على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات مصممة للحصول علي أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتي قد تتطلب تعديلات أو إفصاح في القوائم المالية،** وتنفذ هذه الإجراءات بالإضافة إلي الإجراءات الروتينية الأخرى التي قد يتم تطبيقها علي معاملات معينة تحدث بعد تاريخ القوائم المالية للحصول علي أدلة مراجعة خاصة برصيد حساب في تاريخ القوائم المالية، وعلي سبيل المثال اختبار إجراءات قطع المخزون والمدفوعات للدائنين. ومع هذا فليس من المتوقع أن يقوم مراقب الحسابات بإجراء فحص مستمر لكل الأمور التي سبق وأن قام بتطبيق إجراءات بشأنها أدت إلي الحصول علي استنتاجات مرضية.

٦- يتم القيام بالإجراءات الخاصة بتحديد الأحداث التي قد تتطلب تعديلات أو إفصاحات في القوائم المالية في تاريخ قريب من تاريخ تقرير مراقب الحسابات وعادة ما يتضمن ذلك ما يلي :

- فحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة للتحقق من أنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقة.
- الإطلاع علي محاضر جلسات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة واللجنة التنفيذية والتي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية ، والاستفسار عن الأمور التي تم مناقشتها في اجتماعات تكون محاضر جلساتها غير متاحة بعد .
- الإطلاع علي آخر قوائم مالية دورية متوفرة عن المنشأة وإذا كان من الضروري والمناسب الموازنات التقديرية و توقعات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية الأخرى المرتبطة بها .

- الاستفسار أو التوسع في الاستفسارات الشفهية أو الكتابية السابقة من المستشار القانونى للمنشأة عن أي دعاوى أو مطالبات .
- الاستفسار من الإدارة عما إذا كان هناك أية أحداث لاحقة قد حدثت ومن شأنها أن تؤثر علي القوائم المالية ، ومن أمثلة تلك الاستفسارات ما يلي :

– الوضع الحالي للبنود التي تم المحاسبة عنها علي أساس مؤقت أو علي أساس بيانات غير مؤكدة .

– ما إذا كان قد تم الدخول في التزامات أو قروض أو ضمانات جديدة .

– ما إذا كان قد تم بيع أصول أوما إذا كانت هناك مخطط لإجراء ذلك .

– ما إذا كان قد تم التخطيط لإصدار أسهم جديدة أو سندات أو اتفاقيات اندماج أو تصفية.

– ما إذا كانت هناك أية أصول آلت ملكيتها للدولة أو هلكت عن طريق حريق أو فيضان مثلاً.

– ما إذا كانت هناك أية تطورات قد طرأت علي مناطق الخطر أو الظروف المحتملة.

– ما إذا كانت هناك أية تسويات محاسبية غير عادية قد تم إعدادها أو أن هناك نية لإجرائها .

– ما إذا كانت هناك أية أحداث قد وقعت أو من المتوقع حدوثها والتي من شأنها أن تثير الجدل حول مدي ملاءمة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية كما هو الحال، علي سبيل المثال، لو كانت هناك أية أحداث تثير التساؤل عن مدي صحة فرض الاستمرارية .



٧- في حالة وجود وحدة أخرى مثل قسم أو فرع أو شركة تابعة يتم مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر، فإن علي مراقب الحسابات دراسة الإجراءات التي قام بها المراقب الآخر بخصوص الأحداث اللاحقة بعد تاريخ القوائم المالية ومدى الحاجة إلى إبلاغ المراقب الآخر بالتاريخ المخطط لتقرير مراقب الحسابات .

**٨- عندما يكون مراقب الحسابات علي علم بأية أحداث هامة من شأنها التأثير علي القوائم المالية تأثيراً هاماً و مؤثراً فإن عليه أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تم المحاسبة عنها بطريقة مناسبة و أنه قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية .**

**الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية**

٩- لا يقع علي عاتق مراقب الحسابات أية مسئولية للقيام بإجراءات أو عمل أي استفسارات عن القوائم المالية بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ، و خلال الفترة من تاريخ تقرير مراقب الحسابات وحتى تاريخ نشر القوائم المالية تقع مسئولية إبلاغ مراقب الحسابات بأية حقائق من شانها أن تؤثر علي القوائم المالية علي عاتق الإدارة .

**١٠- إذا أصبح مراقب الحسابات بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية علي علم بأية حقائق من شأنها أن تؤثر تأثيرا هاما علي القوائم المالية فيجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلي تعديل ، وعلية أن يناقش الأمر مع الإدارة وان يقوم باتخاذ الإجراء المناسب طبقا للظروف .**

١١- في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية ، فعلي مراقب الحسابات القيام باتخاذ الإجراءات التي يراها مناسبة طبقا للحالة وان يمد الإدارة بتقرير جديد علي القوائم المالية المعدلة ، ويجب أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على إصدار القوائم المالية المعدلة، وبناء عليه فإن الإجراءات المشار إليها في الفقرة "٥" يجب أن تمتد حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات الجديد.

**١٢- في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يري مراقب الحسابات انها بحاجة إلي تعديلها ولم يكن قد أصدر تقريره بعد فيجب عليه إصدار تقرير برأى متحفظ أو برأي عكسي كما هو مبين في معيار المراجعة المصري رقم(٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" .**

١٣- أما في حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريره فإن عليه إخطار الأشخاص المسئولين عن المنشأة بعدم نشر القوائم المالية و تقريره عليها لأية أطراف خارجية، فإذا تم نشر القوائم المالية بعد ذلك يكون مراقب الحسابات في حاجة إلي اتخاذ إجراء ليمنع الاعتماد علي تقريره ويتوقف الإجراء الذي يتخذه المراقب على حقوقه وواجباته و توصيات مستشاره القانوني.

## الحقائق التي تكتشف بعد نشر القوائم المالية

١٤- بعد نشر القوائم المالية ليس هناك التزام علي مراقب الحسابات بأن يقوم بالاستفسار عن هذه القوائم.

**١٥- لو أصبح مراقب الحسابات بعد نشر القوائم المالية علي علم بأية حقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره وكان من شأنها لو كانت معلومة لديه في ذلك التاريخ أن تؤدي به إلي تعديل تقريره ، فيتعين عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلي تعديل وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وان يتخذ الإجراءات المناسبة في ظل هذه الظروف .**

١٦- في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعلي مراقب الحسابات أن يتخذ الإجراءات التي يراها ضرورية ، وعليه أن يقوم بمراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتحقق من أن كل شخص استلم القوائم المالية السابق نشرها مع تقرير مراقب الحسابات عليها قد تم إبلاغه بالموقف، وعليه أن يقوم بإصدار تقرير جديد علي القوائم المالية التي تم إعادة فحصها .

**١٧- يجب أن يتضمن التقرير الجديد لمراقب الحسابات فقرة إيضاحية تشير إلي إيضاح في القوائم المالية يشرح بتوسع أكبر السبب وراء تعديل القوائم المالية التي سبق إصدارها وإلي التاريخ السابق الذي صدر فيه تقرير مراقب الحسابات .**

ويجب أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ إصدار القوائم المالية المعدلة، وبناء عليه فإن الإجراءات المشار إليها في الفقرة "٥" يجب أن تمتد حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات الجديد .

١٨- في حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات اللازمة للتحقق من أن كل شخص استلم القوائم المالية السابق نشرها مع تقرير مراقب الحسابات عليها قد تم إبلاغه بالموقف ولم تقم بتعديل القوائم المالية ، في الظروف التي يري مراقب الحسابات بأن هذه القوائم بحاجة إلي تعديلها فعليه أن يقوم بإخطار الأشخاص المسئولين عن إدارة المنشأة أن هناك إجراء سيتخذ بمعرفته ليمنع الاعتماد المستقبلي علي تقريره . ويتوقف هذا الإجراء علي توصيات المستشار القانوني له.

١٩- قد لا يكون هناك حاجة لتعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للفترة التالية قد قاربت علي الإصدار بشرط وجود إفصاح مناسب عن ذلك في تلك القوائم.

## طرح أوراق مالية للاكتتاب العام

**٢٠- في حالات طرح أوراق مالية للاكتتاب العام ، فإن علي مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية التي تتعلق بذلك .** فعلي سبيل المثال يطلب من مراقب الحسابات بموجب المتطلبات القانونية تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية حتى آخر تاريخ لنشر نشرة الاكتتاب، وعادة ما تتضمن هذه الإجراءات تنفيذ تلك الإجراءات المشار إليها في الفقرتين "٥" و "٦" حتى أو قرب التاريخ الفعلي لنشر نشرة الاكتتاب النهائية كما عليه قراءة نشرة الاكتتاب لتقرير ما إذا كانت المعلومات الواردة بها مطابقة مع المعلومات المالية التي يتعامل معها مراقب الحسابات.

الهيئة العامة لسوق المال
Capital Market Authority



# معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠)
# الاستمرارية

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠)

# الاستمرارية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠)
# الاستمرارية

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسئولية مراقب الحسابات عند مراجعة قوائم مالية وذلك فيما يتعلق بملاءمة فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة بما في ذلك دراسة تقييمات الإدارة لمدي قدرة المنشأة علي الاستمرار .

**٢- يجب علي المراقب عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية.**

## مسئولية الإدارة



٣- يعتبر فرض الاستمرارية أحد المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية . ويعني فرض الاستمرارية النظر إلي المنشأة علي أنها مستمرة فى مزاولة نشاطها في المستقبل القريب ، وان المنشأة ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنون بما يتوافق مع القوانين أو اللوائح . وبالتالي يتم تسجيل الأصول و الالتزامات علي أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة علي تحقيق قيمة أصولها و تسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية .

٤- تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية صراحة من الإدارة أن تقوم بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث تتضمن معايير المحاسبة المصرية المتطلبات التفصيلية عن مسئولية الإدارة في شأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، والإفصاحات اللازمة المرتبطة بذلك.

فعلى سبيل المثال يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" صراحة بأن تقوم الإدارة بتقييم مدى قدرة المنشاة علي الاستمرار. ويوفر ذلك المعيار إرشادات للأمور التي يجب أخذها في الاعتبار وكذلك الافصاحات اللازمة فيما يتعلق بالاستمرارية .

٥- قد لا تتطلب اطر إعداد تقارير مالية أخرى صراحة من الإدارة بأن تقوم بعمل تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة علي الاستمرار. ومع ذلك، فحيث أن فرض الاستمرارية مبدأ أساسي في إعداد القوائم المالية، فإنه يقع على عاتق الإدارة مسئولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية مسئولية صريحة للقيام بذلك.

٦- إذا ما كان تاريخ المنشأة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة للمنشأة ، ففي هذه الحالة قد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة علي الاستمرار بدون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم.

٧- يعتمد تقييم الإدارة لمدي ملاءمة فرض الاستمرارية علي الحكم الشخصي،فى نقطة زمنية محددة، خصوصا فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية للأحداث أو الحالات التي يحيط بها ظروف عدم التأكد بصورة متأصلة . وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة :

- بصفة عامة ، تزداد درجة عدم التأكد المتعلقة بنتائج حدث أو ظرف معين بزيادة الفترة المستقبلية التي يتم تقدير نتائج هذه الحدث خلالها . ولهذا السبب فإن الأطر التى تتطلب صراحة من الإدارة القيام بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار تتضمن تحديد للفترة التي يجب علي الإدارة إعداد رؤية مستقبلية لها أخذا في الاعتبار كافة المعلومات المتاحة .
- يعتمد الحكم الشخصي لتقدير الأحداث المستقبلية علي المعلومات المتاحة عند إعداد هذا التقدير . وبالتالي فقد تتعارض الأحداث اللاحقة مع التقديرات التي كانت تبدو معقولة في تاريخ إعدادها .
- يتأثر الحكم الشخصي لتقدير النتائج المستقبلية لأحداث أو ظروف معينة بحجم ومدي تعقيد هيكل المنشأة ، وطبيعة وظروف أعمالها ، وكذلك مدي تأثرها بالعوامل الخارجية.

٨- فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف قد تؤدي - مجتمعة أو منفردة - إلى الشك في قدرة المنشاة علي الاستمرار . وتجدر الإشارة إلى أن القائمة التالية لا تشمل كل الأحداث أو الظروف، كما أن حدوث بند أو أكثر منها لا يعني بالضرورة وجود شك جوهري في استمرارية المنشاة .

*أحداث وظروف مالية*

- ظهور صافى رأس المال العامل بالسالب .
- عدم وجود توقعات واقعية لتجديد أو لسداد القروض المحددة المدة أو وجود اعتماد زائد علي الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل .
- وجود مؤشرات تفيد انسحاب المقرضين عن الاستمرار في تقديم الدعم المالي للمنشاة .
- وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل سواء في القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية .
- وجود نسب مالية هامة عكسية .
- وجود خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.
- وجود متأخرات أو التوقف عن إجراء توزيعات للأرباح .
- عدم القدرة علي سداد مستحقات الدائنين في تواريخ الاستحقاق .
- عدم القدرة علي الالتزام بشروط اتفاقيات القروض .
- التحول من نظام الائتمان إلي نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين .
- عدم القدرة علي الحصول علي تمويل لتطوير منتج جديد أساسي أو استثمارات ضرورية أخرى .

*أحداث وظروف تشغيلية*

- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توافر البديل المناسب .
- فقدان سوق هام أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
- وجود مشاكل في العمالة أو قصور في الحصول علي مستلزمات التشغيل الهامة .

*أحداث وظروف أخرى*

- عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو بالمتطلبات القانونية الأخرى.
- وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشاة قد لا تستطيع الوفاء بالإلتزامات الناشئة عنها إذا ما تم الفصل فيها لصالح الغير .
- وجود تغييرات أو إصدارات جديدة في القوانين أو التشريعات أو سياسة الدولة والتي من المتوقع أن يكون لها تأثير عكسي علي المنشأة .

وفي بعض الأحيان قد يمكن الحد من أثر تلك الأحداث أو الظروف عن الطريق عوامل أخرى،

فعلي سبيل المثال قد يتم التغلب علي عدم قدرة المنشأة علي سداد مديونيتها عن طريق قيام الإدارة بإعداد خطة للحصول علي تدفقات نقدية مناسبة بديلة مثل بيع الأصول أو إعادة جدولة سداد أحد القروض أو الحصول علي رأس مال إضافي . وكذلك الحال فإنه يمكن الحد من أثر فقدان المنشاة لمورد رئيسي عن طريق إيجاد مصدر توريد بديل .

## مسئولية مراقب الحسابات

٩- يجب علي المراقب دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية ، مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة علي الاستمرارية أن يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية. ويجب أن يقوم المراقب أيضاً بدراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية، حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد القوائم المالية صراحة من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرارية.

١٠- حيث أن المراقب لا يستطيع توقع الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تؤدي إلي عدم قدرة المنشاة علي الاستمرارية ، لذلك لا يجب النظر إلى تقرير مراقب الحسابات الذى لا يتضمن أية إشارة للشك في قدرة المنشاة على الاستمرار ، كضمان لقدرتها علي الاستمرار .

## تخطيط عملية المراجعة و أداء إجراءات تقييم الخطر

**١١- يجب علي المراقب أثناء حصوله علي تفهم للمنشاة دراسة ما إذا كانت هناك ظروف أو أحداث مرتبطة بمخاطر النشاط والتي قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار .**

**١٢- علي المراقب أن يبقي متيقظا خلال عملية المراجعة للأدلة المتعلقة بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار ، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف فعليه القيام - علاوة علي تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية الواردة بالفقرة "٢٦" - بدراسة ما إذا كانت تلك الظروف أو الأحداث تؤثر علي تقييمه لمكونات خطر المراجعة .**

١٣- يقوم المراقب بدراسة مدي وجود أحداث وظروف متعلقة بفرض الاستمرارية عند القيام بإجراءات تقييم الخطر حتى يتسنى له توفير الوقت اللازم والمناسب لمناقشة نتائج هذه الدراسة مع الإدارة و فحص خطة الإدارة للتغلب علي أية أمور تتعلق باستمرارية المنشاة .

١٤- في بعض الحالات قد تقوم الإدارة بإعداد تقييم مبدئي لاستمرارية المنشأة عند قيام المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر، وفي هذه الحالة يقوم المراقب بفحص هذا التقييم للوقوف علي ما قامت الإدارة بتحديده من أحداث أو ظروف مثل تلك الواردة بالفقرة "٨"، وخطة الإدارة لمواجهة كل منها .

١٥- إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإعداد تقييم مبدئي لقدرة المنشأة علي الاستمرار، فيجب أن يقوم المراقب بمناقشة الأساس الذي سوف تنتهجه الإدارة فيما يتعلق بفرض الاستمرارية، كما أن عليه الاستفسار عما إذا كان هناك أحداث أو ظروف قائمة مثل تلك الواردة بالفقرة "٨"، وقد يطلب المراقب من الإدارة البدء في إعداد تقييما لاستمرارية المنشاة، خصوصا إذا ما تبين له وجود بعض الأحداث أو الظروف التي من شأنها التأثير علي مدى ملاءمة فرض الاستمرارية للمنشأة .



١٦- عند قيام المراقب بتقييم خطر وجود تحريف هام، عليه دراسة الآثار المترتبة علي الأحداث أو الظروف المتعلقة بالاستمرارية التي تم تحديدها ، حيث أن وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد تؤثر علي طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها.

## تقييم المراقب لتقييمات الإدارة

**١٧- على المراقب القيام بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشاة علي الاستمرار.**

**١٨- يجب علي المراقب أن يأخذ في اعتباره نفس الفترة الزمنية التي اتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة علي الاستمرار تغطي فترة تقل عن أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.**

١٩- يعد تقييم الإدارة لمدي قدرة المنشاة علي الاستمرار جزءاً رئيسياً في تقييم المراقب لمدي ملاءمة فرض الاستمرارية للقوائم المالية للمنشاة . وكما هو مشار إليه بالفقرة "٧" ، فإن معايير المحاسبة المصرية تتطلب صراحة ضرورة إعداد الإدارة لتقييم خاص لمدي قدرة المنشاة علي الاستمرار، وكذلك تحديد الفترة التي يجب أن يشملها هذا التقييم والتي يجب أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة المتعلقة بها .

٢٠- عند تقييم مدي سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة علي الاستمرار يجب علي المراقب مراعاة الإجراءات التي قامت بها الإدارة لإعداد هذا التقييم ، والافتراضات الأساسية التي بني عليها التقييم ، وكذلك خطة الإدارة لمقابلة الأحداث المستقبلية . كما يجب أن يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت جميع المعلومات التي تكتشف له من خلال إجراءات المراجعة قد تم أخذها في الاعتبار بمعرفة الإدارة عند إعداد تقييمها لقدرة المنشاة علي الاستمرار .

٢١- كما هو وارد بالفقرة "٦" إذا ما كان تاريخ المنشاة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة لها ، فقد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لمدى قدرة المنشاة علي الاستمرار دون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم . وفي هذه الحالة ، فإنه عادة لا يحتاج المراقب لتنفيذ إجراءات تفصيلية للحكم علي مدى سلامة هذا التقييم. إلا أنه فى حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلي شك جوهري في مدى قدرة المنشاة علي الاستمرار، فإنه يجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية ، كما هو وارد بالفقرة "٢٦" .

## الفترة التالية لتقييمات الإدارة

**٢٢- يجب على المراقب الاستفسار عن مدى علم الإدارة بأية أحداث أو ظروف وكذا عن مخاطر النشاط ذات الصلة في الفترة التالية لفترة التقييم والتي قد تثير شكاً كبيراً في قدرة المنشأة علي الاستمرار .**

٢٣- يجب أن يتنبه المراقب لإمكانية علم الإدارة بأحداث أو ظروف يتوقع حدوثها خلال الفترة التالية لفترة التقييم والتي من شأنها الحد من مدي ملاءمة فرض الاستمرارية للقوائم المالية للمنشأة.ويمكن للمراقب الوقوف علي مثل هذه الأحداث أو الظروف خلال مرحلة التخطيط وكذلك مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة بما فى ذلك الأحداث اللاحقة .

٢٤- حيث أن درجة عدم التأكد في تقدير النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف تزداد كلما طالت الفترة المستقبلية لهذا التقدير ، لذلك يجب أن يكون المراقب علي قناعة كافية بأن لهذه الأحداث آثار جوهرية علي استمرارية المنشاة قبل قيامه بإجراءات إضافية في هذا الشأن . وقد يطلب المراقب من الإدارة تحديد مدي جوهرية الآثار المتوقعة نتيجة لحدث أو ظرف معين علي تقييمها لاستمرارية المنشاة .

٢٥- لا يتحمل المراقب أية مسئولية في تصميم إجراءات أخرى بخلاف أن يتقدم باستفسارات للإدارة بغرض اختبار مدي و جود مؤشرات أو أحداث أو ظروف تثير شك جوهرى فى قدرة المنشأة على الاستمرار في الفترة التالية للفترة التي يشملها تقييم الإدارة ، والتي كما هو وارد بالفقرة "١٨"، يجب ألا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

## إجراءات المراجعة الإضافية في حالة وجود أحداث أو ظروف تؤثر علي الاستمرارية



**٢٦- في حالة وجود أحداث أو ظروف قد نؤدي إلي شك جوهري في مدي قدرة المنشاة علي الاستمرار ، فيجب علي المراقب أن يقوم بما يلي :**

**(أ) فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناء علي تقييمها لفرض الاستمرارية.**

**و(ب) الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار وذلك عن طريق تنفيذه للإجراءات التي يعتبرها ضرورية ، ويشمل ذلك دراسة مدي فاعلية خطط الإدارة وأية عوامل مخففة أخرى.**

**و(ج) الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.**

٢٧- يمكن للمراقب الوقوف علي الأحداث أو الظروف التي قد تشير إلي وجود شك جوهري في مدى قدرة المنشأة علي الاستمرار وذلك خلال تنفيذ إجراءات تقييم إجراءات الخطر وكذلك خلال مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية . ويجب أن يعطي المراقب اعتباراً خاصا للوقوف علي مثل هذه الأحداث بصورة مستمرة علي مدار عملية المراجعة . وإذا ما اعتقد المراقب بأن هذه الأحداث أو الظروف من شأنها التأثير بصورة جوهرية علي استمرارية المنشأة، فيجب عليه القيام ببعض الإجراءات الإضافية في ضوء جوهرية الآثار المتوقعة علي استمرارية المنشاة. ويقوم المراقب بالاستفسار من الإدارة عن الخطط والإجراءات المستقبلية المزمع القيام

بها لمواجهة مشاكل الاستمرارية بما في ذلك خطط بيع بعض الأصول، أو الحصول علي قروض جديده أو إعادة هيكلة المديونية القائمة، أو تخفيض المصروفات أو تأجيل سدادها ، أو زيادة رأس مال المنشأة . ويجب عليه أيضاً دراسة أية حقائق أو معلومات إضافية متاحة بعد تاريخ إعداد الإدارة لتقييمها لمدى قدرة المنشاة علي الاستمرار . كما يجب عليه الحصول علي الأدلة الكافية والمناسبة عن مدى إمكانية تنفيذ الخطط المستقبلية التي أعدتها الإدارة وكذلك مدى فاعلية هذه الخطط لمواجهة مشاكل الاستمرارية.

٢٨- ومن الإجراءات التى يمكن للمراقب تنفيذها فى هذا الشأن ما يلى :

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى المناسبة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة .
- مراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بكل منها .
- الاطلاع علي محاضر الجمعيات العامة ومجلس الإدارة ومسئولي الحوكمة وأية لجان هامة للوقوف علي أية صعوبات تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية تم مناقشتها .
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشاة عن القضايا أو المطالبات ومدى معقولية تقييمه لنتائجها المتوقعة وكذلك مناسبة تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
- التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول المنشأة أو إستمرار إحتفاظها بالتمويل اللازم لها سواء من الأطراف ذوي العلاقة أو الأطراف الخارجية مع تقييم مدى القدرة المالية لهذه الأطراف لإمداد المنشأة بأموال إضافية .
- دراسة خطة المنشأة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة .
- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي قد تساهم في مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التي قد تؤثر علي قدرة المنشأة علي الاستمرار .

٢٩- إذا ما كان تحليل معلومات التدفقات النقدية المستقبلية هو أحد العناصر الهامة في تقدير النتائج المستقبلية المتوقعة لأحداث معينة فيجب أن يقوم المراقب بدراسة ما يلي:

(أ) مدي إمكانية الاعتماد علي النظم التي تستخدمها المنشأة في تحديد تلك المعلومات .

و(ب) دراسة مدي كفاية الأدلة المؤيدة لعدالة الافتراضات التي بنيت في ضوئها التنبؤات المستقبلية.

علاوة علي ذلك يقوم المراقب بمقارنة :

(أ) التنبؤات المالية لأحدث فترات مالية سابقة مع النتائج التاريخية الفعلية لها .

و(ب) التنبؤات المالية للفترة المالية الجارية مع النتائج الفعلية التي تم تحقيقها حتى تاريخه .

## استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

**٣٠- في ضوء أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها يجب أن يقوم المراقب بممارسة الحكم الشخصي لتحديد ما إذا كان هناك تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تؤدي منفردة أو مجتمعة إلي شك جوهري في مدي قدرة المنشاة علي الاستمرار .**

٣١- يعتبر أن هناك عدم تأكد هام عندما يكون الأثر المتوقع للأحداث أو الظروف حول قدرة المنشاة علي الاستمرار جوهريا وذلك في ضوء الحكم الشخصي للمراقب ، وفي هذه الحالة يجب أن يتم الافصاح عن طبيعة عدم التأكد و الأثر المتوقع له حتى لا يكون عرض القوائم المالية مضللاً.



## فى حالة كون فرض الاستمرارية يعد ملائما مع وجود عدم تأكد هام

٣٢- في حالة ما إذا كان استخدام فرض الاستمرارية يعد ملائما للمنشأة ولكن هناك عدم تأكد جوهري ، يجب أن يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة :

(أ) تفصح بشكل كاف وملائم عن الأحداث أو الظروف الأساسية التي أدت إلي الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار ، وخطة الإدارة لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف .

و(ب) تتضمن صراحة أن هناك عدم تأكد هام يتعلق بأحداث أو ظروف من شأنها أن تؤدي إلي الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار ، وذلك فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال النشاط العادي لها .

**٣٣- إذا ما تم الإفصاح بالشكل الكاف في القوائم المالية ، فيجب أن يصدر المراقب رأياً غير متحفظاً ولكن يتم تعديل تقرير مراقب الحسابات ليتضمن فقرة إيضاحية لتوجيه انتباه القارئ إلي وجود عدم تأكد هام يتعلق بالحدث أو الظرف والذى من شأنه أن يؤدي إلي شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار ، كما يوجه الانتباه إلي الإيضاح الوارد بالقوائم المالية الذي يتضمن المعلومات الواجب الإفصاح عنها**

**كما هو وارد بالفقرة "٣٢"**، ولغرض تقييم المراقب لمدي كفاية الإفصاح بالقوائم المالية عليه أن يدرس ما إذا كانت المعلومات التي تم الإفصاح عنها توجه انتباه القارئ صراحة إلي إمكانية عدم قدرة المنشأة علي الاستمرار في تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال نشاطها العادي. وفيما يلي مثال للفقرة الإيضاحية التي يمكن إضافتها لتقرير المراقب إذا ما كان علي قناعة بكفاية الإفصاح بالقوائم المالية :

" ومع عدم اعتبار ذلك تحفظا ، وكما هو مبين تفصيلا في الإيضاح رقم ( ) ، فإننا نوجه الانتباه إلي أن الشركة قد حققت صافي خسارة قدرها ............ عن السنة المالية المنتهية في ........ ، كما وأنه في ذلك التاريخ قد تجاوزت الالتزامات المتداولة إجمالي أصول الشركة بمبلغ .......... وإن هذه الظروف علاوة علي الأمور الأخرى الواردة تفصيلا بالإيضاح رقم ( ) تشير إلي وجود عدم تأكد هام قد يؤدي إلي شك جوهري في قدرة الشركة علي الاستمرار" .

في بعض الحالات الصارخة ، عند تعاظم حالات عدم التأكد من وقوع أحداث أو ظروف هامة تؤثر بشكل جوهري علي استمرارية المنشأة ، قد يري المراقب أنه من الأنسب الامتناع عن إبداء رأى علي القوائم المالية بدلا من إضافة الفقرة الإيضاحية المشار إليها .

**٣٤- إذا لم تتضمن القوائم المالية الإفصاح الكاف ، فيجب أن يصدر المراقب رأياً متحفظا أو رأياً عكسيا علي القوائم المالية – حسب الأحوال – طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" ، ويجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة إلي حقيقة أن هناك تأكد هام قد يؤدي إلي شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار** . وفيما يلي مثال للفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير في حالة إصدار رأي متحفظ.

" تنتهي الاتفاقيات التمويلية للشركة ويستحق سداد الديون القائمة المتعلقة بها في ١٩ مارس سنة ٢٠٠٦ ، ولم تستطيع الشركة إعادة التفاوض علي الديون القائمة أو الحصول علي تمويل بديل. وتشير هذه الظروف إلي وجود عدم تأكد هام يؤدي إلي شك جوهري في قدرة الشركة علي الاستمرار، لذا فقد لا تستطيع الشركة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال أنشطتها العادية ، ولم يتم الإفصاح بالقوائم المالية للشركة والإيضاحات المتممة لها عن هذه الحقيقة .

وفيما عدا عدم الإفصاح عن المعلومات الواردة في الفقرة السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بعدالة ووضوح – في كل جوانبها الهامة – عن المركز المالي للشركة في ٣١ديسمبر ٢٠٠٥ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية و ........"

وفيما يلي مثال للفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير في حالة إصدار رأي عكسي :

" تنتهي الاتفاقيات التمويلية للشركة ويستحق سداد الديون القائمة المتعلقة بها في ١٩ مارس سنة ٢٠٠٦ . ولم تستطيع الشركة إعادة التفاوض علي الديون القائمة أو الحصول علي تمويل بديل وان الشركة معرضة حاليا لإشهار إفلاسها . وتشير هذه الظروف إلي وجود عدم تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة الشركة علي الاستمرار ، لذا فقد لا تستطيع الشركة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال أنشطتها العادية ، ولم يتم الإفصاح بالقوائم المالية للشركة والإيضاحات المتممة لها عن هذه الحقيقة .

ونظراً لعدم الإفصاح عن المعلومات الجوهرية الواردة في الفقرة السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ونتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية و......."

## في حالة أن فرض الاستمرارية غير ملائم للمنشاة



**٣٥- إذا كان المراقب على قناعة كافية بأن المنشاة لن تتمكن من الاستمرار في مزاولة أنشطتها ، فيجب أن يصدر رأيا عكسيا إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت بافتراض استمرارية المنشاة.** فعندما تسفر إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها ، بما في ذلك تقييم مدي فاعلية خطط الإدارة ، عن قناعة المراقب بان المنشاة لن تتمكن من الاستمرار في أنشطتها ، ففي هذه الحالة وبغض النظر عن كفاية الإفصاح بالقوائم المالية يكون من رأي المراقب عدم ملاءمة فرض الاستمرارية لإعداد القوائم المالية للمنشأة وبالتالي يصدر رأيا عكسيا عليها .

٣٦- عندما تصل الإدارة لقناعة بان فرض الاستمرارية المستخدم لإعداد القوائم المالية للمنشاة لا يتلاءم مع ظروفها ، فانه يجب أن تعد القوائم المالية باستخدام أساس بديل معترف به يتناسب مع هذه الظروف . وإذا أسفرت إجراءات المراجعة الإضافية التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها عن سلامة الأساس البديل المستخدم في إعداد القوائم المالية وكفاية الإفصاح الوارد بها ، فيمكن للمراقب في هذه الحالة أن يصدر رأياً بدون تحفظ ، وقد يري المراقب إضافة فقرة توضيحية في تقريره لتوجيه انتباه القارئ إلي الأساس البديل الذي تم استخدامه في إعداد هذه القوائم المالية .

## في حالة عدم رغبة الإدارة في إعداد أو فى توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشاة

**٣٧- إذا رفضت الإدارة طلب المراقب فى إعداد أو فى توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشأة ، في هذه الحالة يجب علي المراقب إعادة النظر في تعديل تقريره كنتيجة للقيد علي نطاق المراجعة** .ففي بعض الحالات ، مثل تلك الواردة في الفقرات "١٥" و"١٨" و"٢٤" قد يصل المراقب إلي قناعة بأن هناك ضرورة لأن تقوم الإدارة بإعادة أو توسيع نطاق تقييمها لقدرة المنشاة علي الاستمرار . وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك ، فانه ليس من مسئولية المراقب استكمال القصور في التحليلات اللازمة التي كان من الضروري أن تقوم الإدارة بإعدادها أو استكمالها . وقد يكون من المناسب في هذه الحالة تعديل تقرير المراقب حيث أنه قد لا يستطيع الحصول علي الأدلة الكافية والمناسبة فيما يتعلق بملاءمة استخدام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية للمنشاة .

٣٨- في بعض الحالات لا يمنع قصور الإدارة في إعداد التحليلات اللازمة المراقب من الحصول علي قناعة بمدى قدرة المنشاة علي الاستمرار. فعلي سبيل المثال قد تكون إجراءات المراجعة الأخرى كافية لتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية للمنشاة وذلك ما إذا كان تاريخ المنشأة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة لها . وفي حالات أخرى ، فإنه في غياب تقييم الإدارة لاستمرارية المنشاة قد لا يتمكن المراقب من التحقق عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تؤدي لشك في قدرة المنشاة علي الاستمرار أو عما إذا كانت هناك خطط وضعتها الإدارة لمواجهة تلك الأحداث أو عما إذا كانت هناك عوامل أو ظروف أخرى تحد من أثر تلك الأحداث . وفي هذه الحالات ، يقوم المراقب بتعديل تقريره كما هو موضح بمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات " .

## التأخير الملحوظ في توقيع أو اعتماد القوائم المالية

٣٩- عندما يحدث تأخير ملحوظ في توقيع أو اعتماد القوائم المالية للمنشاة بعد تاريخ الميزانية ، فيجب أن يدرس المراقب أسباب هذا التأخير.و إذا ما كانت أسباب هذا التأخير ترجع لأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم استمرارية المنشأة، عليه أن يدرس مدي الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية مثل تلك الإجراءات الواردة تفصيلا بالفقرة "٢٦" ، بالإضافة إلي دراسة مدي تأثير هذه الأحداث علي رأي المراقب فيما يتعلق بوجود حالات هامة من عدم التأكد كما هو موضح تفصيلا بالفقرة "٣٠" .

# معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠)
# إقرارات الإدارة

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٨٠)

## إقرارات الإدارة

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٥٨٠)
# إقرارات الإدارة



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات عن استخدام إقرارات الإدارة كدليل للمراجعة، وكذلك الإجراءات التى تتبع فى تقييم و توثيق إقرارات الإدارة و الإجراء الواجب اتخاذه فى حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات المناسبة .

**٢- يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على إقرارات مناسبة من الإدارة.**

## إقرار الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية

**٣- يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي أدلة بأن الإدارة تقر بمسئوليتها عن القوائم المالية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وأنها قد اعتمدت هذه القوائم.**
ويمكن أن يحصل المراقب علي هذا الإقرار وهذا الاعتماد من خلال محاضر اجتماعات المسئولين عن الحوكمة أو أي هيئة نظيرة أو من خلال إقرار مكتوب من الإدارة أو عن طريق نسخة موقعة من القوائم المالية .

## إقرارات الإدارة كدليل للمراجعة

**٤- يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية عندما يتعذر الحصول علي أدلة مراجعة كافية أخرى .**
والإقرار الكتابي من قبل الإدارة يقلل من إمكانية حدوث سوء فهم ما بين المراقب وإدارة المنشأة والذي قد ينشأ في حالة الإقرار الشفهي . وقد ورد ذكر الأمور التي قد يحتويها خطاب الإدارة أو خطاب التأكيد من الإدارة في مثال لخطاب بإقرارات الإدارة ملحقاً بهذا المعيار .

٥- قد تنحصر الأمور التي يجب الإقرار عنها كتابيا من قبل الإدارة علي الموضوعات الهامة نسبياً المتعلقة بالقوائم المالية سواء منفصلة أو مجتمعة . وقد يتطلب الأمر إبلاغ الإدارة بمدي تفهم المراقب للأهمية النسبية بخصوص بعض البنود .

**٥أ - ينبغي أن يحصل المراقب علي إقرار مكتوب من الإدارة بأنها:**

**(١) تعترف بمسئوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها لمنع الخطأ واكتشافه.**

**و(٢) تعتقد أن تأثير تحريفات القوائم المالية غير المصوبة منفردة أو مجمعة و التي أكتشفها المراقب خلال عملية المراجعة غير هامة للقوائم المالية مأخوذة ككل . ويجب أن يتضمن الإقرار ملخصاً بمثل تلك البنود أو يُلحق بإقرارات الإدارة المكتوبة.**

٦- تعطي الإدارة للمراقب كثيراً من الإقرارات خلال المراجعة سواء كانت من تلقاء نفسها أو بناء علي استفسارات محددة .وحين تتعلق هذه الإقرارات بأمور هامة متعلقة بالقوائم المالية يجب على المراقب أن:

(أ) يحصل على أدلة مراجعة موثقة من داخل أو خارج المنشأة .

و(ب) يقيم معقولية التأكيدات المقدمة من الإدارة و مدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراقب بما فيها الإقرارات الأخرى .

و(ج) دراسة ما إذا كان مقدمى الإقرارات على دراية تامة بهذه الأمور .

٧- لا يجب أن تستخدم إقرارات الإدارة كبديل لأدلة مراجعة أخرى يتوقع المراقب توقعاً معقولا أن تكون متوافرة. على سبيل المثال إقرار الإدارة فيما يتعلق بتكلفة أصل يجب ألا يكون بديلاً لأدلة المراجعة المتعلقة بتكلفة هذا الأصل و التي عادة ما يمكن الحصول عليها. وإذا لم يستطع المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بأمر له أو قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، فإن ذلك يعتبر قيد على نطاق عمل المراقب حتى وأن حصل على إقرار من الإدارة في هذا الشأن.

٨- في حالات معينة يمكن ألا تكون هناك أدلة مراجعة متاحة بخلاف تلك التي تم الحصول عليها بعمل استفسارات ، ولذلك فإن على المراقب الحصول على إقرار مكتوب من الإدارة. فتكون إقرارات الإدارة هي دليل المراجعة الوحيد المتاح . على سبيل المثال قد لا يستطيع المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة أخرى لتدعيم نية الإدارة في الاحتفاظ ببعض الاستثمارات لفترة طويلة .

**٩- إذا تعارضت إقرارات الإدارة مع أدلة مراجعة ، يجب على مراقب الحسابات بحث الظروف المحيطة بهذا الموضوع وفى حالة الضرورة إعادة النظر في مصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة .**

## توثيق إقرارات الإدارة

١٠- عادة ما يحتفظ مراقب الحسابات بإقرارات الإدارة في صورة ملخص للمناقشات الشفهية مع الإدارة أو إقرارات مكتوبة من قبل الإدارة .

١١- إقرارات الإدارة المكتوبة أفضل من الشفهية كدليل مراجعة ويمكن أن تتمثل في :

(أ) خطاب تمثيل من الإدارة.

(ب) خطاب من مراقب الحسابات يحدد تفهم المراقب لإقرارات الإدارة يتم قبول ما ورد به وتأييده من قبل الإدارة.

(ج) محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ذات الصلة أو أي هيئة مماثلة أو نسخة موقعة من القوائم المالية .



## العناصر الأساسية لخطب التمثيل

١٢- عند طلب خطاب تمثيل من الإدارة ، يجب على المراقب أن يطلب توجيهه إليه ، وأن يحتوى على معلومات محددة وأن يكون معتمداً و مؤرخاً بتاريخ مناسب .

١٣-عادة ما يكون خطاب التمثيل مؤرخ في نفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات. ولكن قد يتطلب الأمر في بعض الأحوال الحصول على خطاب تمثيل خلال فترة المراجعة أوبتاريخ بعد تقرير المراقب. بخصوص معاملات أو أحداث أخري .علي سبيل المثال ، في تاريخ طرح المنشأة لأسهمها في اكتتاب عام .

١٤- يوقع خطاب التمثيل بطبيعة الحال من أعضاء الإدارة الذين لهم مسئولية رئيسية بالمنشأة وشئونها المالية( عادة ما يكون الرئيس التنفيذي والمدير المالي )، وذلك استناداً على أفضل المعلومات المعروفة والموثقة لديهم. وفي بعض الأحوال ، قد يرغب المراقب في الحصول علي خطابات تمثيل من أعضاء آخرين في الإدارة ، علي سبيل المثال قد يرغب المراقب في الحصول علي خطاب تمثيل بشأن اكتمال محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة واللجان الهامة من الأفراد المسئولون عن الاحتفاظ بهذه المحاضر .

## الإجراءات المتبعة في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات

**١٥- في حالة رفض الإدارة تقديم إقراراً يراه مراقب الحسابات ضرورياً ، يعتبر ذلك قيد علي نطاق عمل المراقب ويجب عليه إعداد تقرير برأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي**.وفي هذه الأحوال، يجب علي المراقب تقييم أي اعتماد سابق قام به استناداً لإقرارات أخرى من الإدارة خلال المراجعة ودراسة الآثار الأخرى المترتبة علي الرفض وتأثيرها علي تقرير المراقب .

# ملحق
# مثال لخطاب بإقرارات الإدارة
# (خطاب تمثيل)

ليس الغرض من الخطاب الوارد أن يكون خطاباً نموذجياً، لأن الإقرارات من الإدارة تختلف من منشأة لأخرى و من فترة لأخرى .

أن مجرد طلب الحصول على إقرار إدارة فى أمور متنوعة قد يخدم فى حث الإدارة على التركيز فى هذه الأمور وبذلك يؤدى إلى اهتمام الإدارة بدراسة تلك الأمور بتفصيل أكبر . ويجب على مراقب الحسابات أن يكون على دراية بحدود إقرارات الإدارة كدليل مراجعة كما هو موضحاً فى هذا المعيار.

**(مطبوعات المنشأة )**

**(إلى مراقبى الحسابات)** **(التاريخ)**



نتقدم بهذا الخطاب باعتباره مرتبطاً بمراجعتكم للقوائم المالية لشركة س ص ع عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٠٠٠٠٠٠ بغرض إبداء الرأى عما إذا كانت القوائم المالية للشركة تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٠٠٠٠٠ ونتيجة نشاطها و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ومدي اتفاقها مع ( الإشارة إلي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

نحن نؤكد مسئوليتنا عن العرض العادل و الواضح للقوائم المالية وذلك طبقا لـ (الإشارة إلي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)[١].

وفي هذا الصدد وطبقا لأحسن معلومات متوافرة لدينا نقر بالآتي :

تضاف هنا الإقرارات ذات الصلة بالمنشأة ويمكن أن تشمل تلك الإقرارات ما يلي:

- أنه لا يوجد أي مخالفات من أي من أعضاء مجلس الإدارة أو من العاملين الذين لهم دور مؤثر في الحسابات والرقابة الداخلية والتي يكون لها تأثير هام علي القوائم المالية .

---

[١] إذا طلب يمكن إضافة " نيابة عن أعضاء مجلس الإدارة ( أو أي هيئة مثيله ) " .

- أننا قد وضعنا تحت تصرفكم كافة دفاتر الحسابات والمستندات المالية والبيانات المؤيدة لها وكافة محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة. ( خاصة التي عقدت في ......)
- إننا نؤكد اكتمال البيانات المقدمة المتعلقة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة .
- أن القوائم المالية خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة بما في ذلك الحذف .
- أن الشركة قد التزمت بكافة تعاقداتها مع الغير التي يمكن أن يكون لها أثر هام ومؤثر علي القوائم المالية .
- أنه لا يوجد أي إخلال بمتطلبات الجهات الرقابية والنظامية والتي قد يكون لها أثر هام علي القوائم المالية في حالة حدوثها .
- تم تسجيل البنود التالية والتي تم الإفصاح عنها بصورة مناسبة وكافية في القوائم المالية:
  (أ) هوية الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة والمعاملات معهم .
  (ب) الخسائر الناتجة عن ارتباطات شراء أو بيع .
  (ج) الاتفاقيات والخيارات لإعادة شراء أصول سبق بيعها .
  (د) أصول المنشأة المرهونة كضمان للغير .
- لا يوجد لدينا أية خطط أو نوايا قد تؤثر بشكل هام على القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو تبويبها بالقوائم المالية .
- لا يوجد أي خطط لوقف تشغيل أي خطوط إنتاج أو خطط أخرى أو نوايا مما قد ينتج عنه مخزون راكد أو زائد عن الحاجة ،ولم يتم تقييم أي مخزون بقيمة أعلى من صافي القيمة البيعية المتوقعة له .
- تملك الشركة كافة أصولها ملكية خالصة من أي رهن أو التزام عليها بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالقوائم المالية بالإيضاح رقم ...........
- قمنا بتسجيل أو الإفصاح بطريقة مناسبة عن جميع الالتزامات – الفعلية والمحتملة – وتم الإفصاح في الإيضاح رقم ......... بالقوائم المالية عن كافة الضمانات المقدمة للغير.
- لا يوجد أي أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية أو أية إيضاحات متعلقة بها . بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالإيضاح رقم...... .
- تم سداد مطالبة شركة ...... بمبلغ إجمالي قدره ...... والذي كان قد تم عمل الاستحقاق المناسب له فى القوائم المالية ولا يوجد مطالبات قائمة أو غير نهائية قد ينتج عنها التزامات محتملة يجب أخذها في الاعتبار أو الإفصاح عنها .

- لا يوجد أي ترتيبات لتعويضات رسمية أو غير رسمية بالنسبة لأي من حساباتنا النقدية أو الاستثمارية ، وفيما عدا ما تم الإفصاح عنه في الإيضاح رقم ...... في القوائم المالية ، ليس لدينا أية ترتيبات ائتمان أخرى .
- قمنا بتسجيل أو الإفصاح بصورة ملائمة في القوائم المالية عن اتفاقيات وخيارات إعادة شراء أسهم رأس المال ، وكذلك أسهم رأس المال المحتفظ بها من أجل الخيارات، الضمانات، التحويلات وغيرها من المتطلبات .

**المدير المالي** **الرئيس التنفيذي**

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٦٠٠)
# استخدام عمل مراقب آخر

# معيار المراجعة المصرى رقم (٦٠٠)

# استخدام عمل مراقب آخر

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٦٠٠)
# استخدام عمل مراقب آخر

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات تتعلق باستعانة المراقب ـ الذي يقوم بإصدار تقرير عن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ـ بعمل مراقب آخر فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بوحدة أو أكثر من وحدات المنشاة. ولا يتعامل هذا المعيار مع الحالات التي يتم فيها تعيين مراقبين أو أكثر كمراقبين مشتركين و لا يتعامل مع علاقة المراقب بالمراقب السابق. وعلاوة على ذلك فعندما يتوصل المراقب الرئيسي إلى أن القوائم المالية لوحدة من الوحدات غير هامة، فإنه لا يقوم بتطبيق هذا المعيار في شأن هذه الوحدة .ومع ذلك، فعندما تكون عدة وحدات غير هامة في حد ذاتها، ولكنها تعد هامة و مؤثرة في مجموعها، يتعين أخذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار فى الاعتبار.

**٢- ينبغي على المراقب الرئيسى عند الاستعانة بعمل مراقب آخر أن يحدد كيفية تأثير عمل المراقب الأخر على عملية المراجعة.**

٣- "المراقب الرئيسى" هو المراقب الذي تقع على عاتقه مسئولية إعداد التقارير عن القوائم المالية لمنشأة ما عندما تشمل تلك القوائم المالية على معلومات مالية لوحدة أو أكثر تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر.

٤- " المراقب الآخر" هو مراقب بخلاف المراقب الرئيسي، تقع على عاتقه مسئولية إعداد تقارير عن المعلومات المالية المتعلقة بوحدة تتضمنها القوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة المراقب الرئيسي. ويتضمن أيضاً تعريف المراقب الآخر المؤسسات التابعة والمراسلين سواء استخدموا نفس الاسم أم لا بالإضافة إلى المراقبين غير ذوي العلاقة.

٥- " الوحدة " يعني قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة أو منشأة أخرى أدرجت معلوماتها المالية في القوائم المالية الذي قام المراقب الرئيسي بمراجعتها .

### قبول المراقب مهمة المراجعة باعتباره المراقب الرئيسي

**٦- يجب على مراقب الحسابات أن يدرس ما إذا كانت مشاركته بنفسه كافية ليستطيع العمل كمراقب رئيسى.**

وتحقيقا لهذا الغرض يجب على المراقب الرئيسى دراسة ما يلي:

(أ) الأهمية النسبية للجزء الخاص من القوائم المالية الذي يقوم المراقب الرئيسى بمراجعته.

و(ب) درجة معرفة مراقب الحسابات عن نشاط الوحدات.

و(ج) خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في الوحده الذي قام مراقب آخر بمراجعته.

و(د) أداء إجراءات إضافية كما هو موضح في هذا المعيار وذلك فيما يتعلق بالوحدات التي قام مراقب آخر بمراجعتها مما يؤدى إلى قيام المراقب الرئيسى بمشاركة فعالة في هذه العملية.

### الإجراءات التى يقوم بها المراقب الرئيسى

**٧- عند التخطيط للاستعانة بعمل مراقب آخر ، على المراقب الرئيسى أن يدرس الكفاءة المهنية للمراقب الأخر في سياق المهمة المحددة.**

يقوم المراقب الرئيسي بالحصول على المعلومات اللازمة لهذه الدراسة، ومن مصادر المعلومات لهذه الدراسة العضوية المشتركة لمنظمة مهنية، أو عضوية مشتركة أو تبعية لمؤسسة أخرى أو الرجوع إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراقب الآخر. وعندما يكون ملائماً يمكن استكمال تلك المصادر بعمل استفسارات من مراقبين أو مصرفيين آخرين....الخ. ومن المناقشة مع المراقب الآخر.

**٨- يجب على المراقب الرئيسى أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن عمل المراقب الآخر يكفي لتحقيق أهداف المراقب الرئيسى في سياق المهمة المحددة المكلف بها.**

٩- يقوم المراقب الرئيسى بإسداء النصح للمراقب الآخر في الأمور التالية:

(أ) متطلبات الاستقلالية المتعلقة بكل من المنشأة ووحداتها ويحصل على إقرار مكتوب عن الالتزام بهما.

(ب) الاستفادة المتوقعة من عمل المراقب الآخر والتقرير الذي يعده وعمل الترتيبات المناسبة لتنسيق جهودهم في مرحلة التخطيط الأولية من عملية المراجعة. ويخطر المراقب الرئيسى المراقب الآخر بأمور مثل المناطق التي تتطلب اعتبارات خاصة والإجراءات للتعرف على

المعاملات بين الشركات فى المجموعة والتي يمكن أن تتطلب إفصاح ، والجدول الزمني لاستكمال عملية المراجعة.

(ج) متطلبات المحاسبة و المراجعة وإعداد التقارير والحصول على إقرار مكتوب عن الالتزام بهما.

١٠- قد يقوم المراقب الرئيسى أيضا ، على سبيل المثال ، بمناقشة إجراءات المراجعة المطبقة مع المراقب الآخر ويقوم بفحص ملخص مكتوب خاص بالإجراءات التي قام بها الأخير، والتي قد تكون في هيئة استبيان أو قائمة استقصاء ، أو فحص أوراق العمل الخاصة بالمراقب الآخر. وقد يرغب المراقب الرئيسى في القيام بتلك الإجراءات بزيارة المراقب الآخر. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات على ظروف مهمة المراجعة ومعرفة المراقب الرئيسى بالكفاءة المهنية للمراقب الآخر. ويمكن أن يعزز تلك المعرفة عن طريق فحص أعمال المراجعة السابقة التي قام بها المراقب الآخر.

١١- ويمكن أن يستنتج المراقب الرئيسى انه ليس من الضروري تطبيق إجراءات مثل تلك الموضحة بالفقرة "١٠" عندما تشير أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي تم الحصول عليها سابقا بأن سياسات مراقبة الجودة المقبولة وإجراءاتها سيتم الالتزام بها أثناء ممارسة المراقب الآخر لعمله. على سبيل المثال ، عندما تكون هناك مؤسسة تربط المراقب الرئيسى والمراقب الآخر ستكون هناك علاقة مستمرة ورسمية في القيام بالإجراءات التي توفر أدلة المراجعة مثل الفحص الدوري بين المؤسسات، واختبارات السياسات والإجراءات التشغيلية وفحص أوراق العمل لأعمال المراجعة التي تم انتقائها.

**١٢- يجب على المراقب الرئيسى دراسة النتائج الهامة التي توصل إليها المراقب الآخر.**

١٣- قد يرى المراقب الرئيسى انه من الملائم مناقشة نتائج عملية المراجعة أو أية أمور أخرى تؤثر على المعلومات المالية للوحدة مع المراقب الآخر وإدارة الوحدة . ويمكن أن يقرر أيضا ما إذا كانت الاختبارات التكميلية للسجلات أو المعلومات المالية الخاصة بالمكون ضرورية للمراقب الرئيسى أو المراقب الآخر بناء على ظروف أداء مثل تلك الاختبارات.

١٤- يقوم المراقب الرئيسي بتوثيق الوحدات التي تمت مراجعة معلوماتها المالية من قبل مراقبين آخرين في أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة مع بيان أهميتها النسبية للقوائم المالية للمنشأة ككل وأسماء المراقبين الآخرين وأية استنتاجات تم التوصل إليها تتعلق بأن الوحدات كل على حده غير هامة .

ويقوم المراقب الرئيسي أيضا بتوثيق الإجراءات التي تم أداؤها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. على سبيل المثال يتم تحديد أوراق العمل الخاصة بالمراقب الآخر التي تم فحصها ويتم تسجيل نتائج المناقشات مع المراقب الآخر. ومع ذلك ، فلا يكون المراقب الرئيسي بحاجة لتوثيق أسباب تقييد الإجراءات في الظروف الموضحة في الفقرة "١١" ، بشرط أن تكون تلك الأسباب ملخصة في مكان آخر في المستندات التي تحتفظ بها المؤسسة التي يعمل بها المراقب الرئيسي.

## التعاون بين مراقبي الحسابات

**١٥- ينبغي على المراقب الآخر التعاون مع المراقب الرئيسى ، عند معرفة السياق الذي سيستخدم المراقب الرئيسى فيه عمل المراقب الآخر.** على سبيل المثال يلفت المراقب الآخر انتباه المراقب الرئيسى إلى أي جانب من جوانب عمل الأول والتى لا يمكنه أداؤها كما هو مطلوب. وبصورة مماثلة ، سيكون المراقب الآخر بحاجة إلى النصح من المراقب الرئيسى بخصوص أية أمور تنمو إلى علمه والتي قد يكون لها تأثير هام على عمل المراقب الآخر.

## اعتبارات إعداد التقرير

**١٦- عندما يستنتج المراقب الرئيسى انه لا يمكن الاستفادة من عمل المراقب الآخر ولا يكون الأول قادراً على أداء إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالوحدة الذي قام المراقب الآخر بمراجعتها، يجب على المراقب الرئيسى إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد على نطاق عمله.**

١٧- إذا قام المراقب الآخر بإصدار، أو كان ينوي إصدار تقرير برأي معدل، يقوم المراقب الرئيسى بدراسة ما إذا كان موضوع التعديل على التقرير يمثل أهمية نسبية تتطلب تعديل تقرير المراقب الرئيسى ، وذلك فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة التي يقوم المراقب الرئيسى بإعداد التقارير عنها.

الهيئة العامة لسوق المال
Capital Market Authority

# معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠)
# دراسة عمل المراجعة الداخلية

# معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠)

## دراسة عمل المراجعة الداخلية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠)
# دراسة عمل المراجعة الداخلية

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات إلى مراقبي الحسابات عند دراسة عمل المراجعة الداخلية. ولا يتعامل هذا المعيار مع الحالات التي يقوم فيها العاملين في الرقابة الداخلية بمساعدة مراقب الحسابات في القيام بإجراءات المراجعة الخارجية. وتطبق إجراءات المراجعة المشار إليها في هذا المعيار فقط على أنشطة المراجعة الداخلية التي لها علاقة بمراجعة القوائم المالية.

**٢- يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية، إن وجدت.**

٣- تعني "المراجعة الداخلية" نشاط تقييم يتم إجراءه داخل منشأة كخدمة لها. و تتضمن وظائف المراجعة الداخلية ، ضمن أمور أخرى ، متابعة الرقابة الداخلية.



٤- حيث أن مراقب الحسابات يتحمل المسئولية الكاملة عن إبداء رأي المراجعة ، ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية فإن بعض أجزاء عمل المراجعة الداخلية يمكن أن يكون مفيدا لمراقب الحسابات.

## نطاق عمل المراجعة الداخلية وأهدافها

٥- يتنوع نطاق أعمال المراجعة الداخلية وأهدافها تنوعا كبيرا . وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة . وفي العادة تشمل أعمال المراجعة الداخلية واحدا أو أكثر مما يلي:

- متابعة أعمال الرقابة الداخلية. تقع مسئولية وضع نظام رقابة داخلية مناسب على عاتق الإدارة ويتطلب ذلك وجود تنبه ملائم بصفة مستمرة. وتكلف الإدارة المراجعة الداخلية عادة بمسئولية محددة تتمثل في فحص الضوابط ،ومتابعة تشغيلها وتقديم التوصيات لتحسينها.
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية. ويمكن أن يشمل ذلك فحص السبل المستخدمة لتحديد وقياس وإعداد التقارير بشأن تلك المعلومات والاستفسارات المحددة وتبويبها

ويتضمن ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.

- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفاعليتها ويشمل ذلك عناصر الرقابة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة وتوجيهاتها وغير ذلك من المتطلبات الداخلية الأخرى.

## العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات

٦- تحدد الإدارة دور المراجعة الداخلية وتختلف أهدافها عن تلك التي يحددها مراقب الحسابات الذي يتم تعيينه لإعداد التقارير بصورة مستقلة على القوائم المالية. وتتنوع أهداف وظائف المراجعة الداخلية طبقا لمتطلبات الإدارة ، فى حين يكون الاهتمام الرئيسي لمراقب الحسابات هو ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.

٧- غالباً ما تتشابه بعض سبل تحقيق أهداف كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية وبالتالي فإن بعض جوانب المراجعة الداخلية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية.

٨- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المنشأة ، وبغض النظر عن درجة استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية إلا إنها لا تستطيع تحقيق نفس درجة الاستقلالية كما هو مطلوب من مراقب الحسابات عند إبداء الرأي على القوائم المالية، حيث يتحمل مراقب الحسابات المسئولية الكاملة عن رأي المراجعة الذي يتم إبداؤه ، ولا يقلل استخدام أي من أعمال المراجعة الداخلية شئ من هذه المسئولية. وكل الأحكام الشخصية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية تظل أحكام مراقب الحسابات.

## تفهم أنشطة المراجعة الداخلية وتقييمها المبدئى

**٩- يجب على المراقب الحصول على تفهم كافٍ عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة.**

١٠- غالبا ما تؤدى أعمال المراجعة الداخلية الفعالة إلى إجراء تعديل في طبيعة وتوقيت عملية المراجعة والإقلال من مدي إجراءات المراجعة التي يقوم المراقب بأدائها ولكنها لا تحذفها كلياً. ومع ذلك ففي بعض الحالات بعد دراسة أنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن يقرر المراقب أن هذه الأنشطة لن يكون لها تأثير على إجراءات المراجعة الخارجية.

**١١- يجب على مراقب الحسابات عمل تقييم لمهام المراجعة الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة المراجعة الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به مراقب الحسابات.**

١٢- سيؤثر تقييم مراقب الحسابات لوظيفة المراجعة الداخلية على حكم المراقب المتعلق باستخدام أنشطة المراجعة الداخلية عند عمل تقييم للخطر وبالتالي يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية الإضافية.

١٣- لغرض الحصول على تفهم لوظيفة المراجعة الداخلية والقيام بعمل تقييم لها ، تؤخذ المعايير الهامة التالية في الاعتبار:

(أ) *الوضع التنظيمي:* موقع أنشطة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمى للمنشأة وتأثير هذا على موضوعيتها. و في الحالة المثالية ، تقوم أنشطة المراجعة الداخلية برفع التقارير لأعلى مستوى من الإدارة ولا تقوم بأداء أية أعمال تنفيذية أخرى. ويجب دراسة أية قيود أو محاذير تفرضها الإدارة على أعمال المراجعة الداخلية بعناية شديدة ، وعلى وجه الخصوص يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بحرية كاملة للاتصال بمراقب الحسابات.

(ب) *نطاق العمل :* طبيعة ومدى المهام المكلفة بها المراجعة الداخلية . ويكون المراقب أيضا بحاجة لدراسة ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتوصيات المراجعة الداخلية وكيفية توثيق ذلك.

(ج) *الكفاءة الفنية:* ما إذا كانت أعمال المراجعة الداخلية يقوم بها أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً ولديهم الكفاءة للعمل كمراجعين داخليين.ويمكن للمراقب، على سبيل المثال ، فحص سياسات التعيين وتدريب الموظفين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية.

(د) *العناية المهنية الواجبة:* ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة و يجب دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة وبرامج للعمل وأوراق العمل.

## توقيت عملية الاتصال والتنسيق

١٤- عند التخطيط لاستخدام أعمال المراجعة الداخلية ، يكون مراقب الحسابات بحاجة لدراسة الخطة الموضوعة لأعمال المراجعة الداخلية للفترة ومناقشتها في مرحلة مبكرة قدر المستطاع. وعندما تلعب أعمال المراجعة الداخلية دوراً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات يكون من المفضل الموافقة مسبقا على توقيت مثل هذا العمل ، ومدى تغطية أعمال المراجعة ، ومستويات الأهمية النسبية ، والطرق المقترحة لاختيار العينة ، وتوثيق العمل الذي تم أداؤه وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.

١٥- يكون الاتصال بالمراجعة الداخلية أكثر فعالية عندما تعقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة. ويكون المراقب بحاجة للإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية للحصول عليها وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل المراقب. وبصورة مماثلة، يخطر المراقب عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر على المراجعة الداخلية.

## تقييم عمل المراجعة الداخلية

**١٦- عندما ينوي المراقب استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية، ينبغي عليه تقييم وأداء إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه.**



١٧- يتطلب تقييم العمل المحدد للمراجعة الداخلية دراسة ملاءمة نطاق العمل والبرامج ذات الصلة وما إذا كان تقييم المراجعة الداخلية لا يزال ملائما. ويمكن أن يشمل هذا التقييم دراسة:

(أ) ما إذا كان يتم أداء العمل بواسطة أفراد تلقوا التدريب الفني والمهني الكاف ولديهم المهارة اللازمة كمراجعين داخليين ويتم الإشراف على عمل المساعدين وفحصه وتوثيقه بصورة ملائمة.

(ب) ما إذا كان يتم الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة للتوصل لاستنتاجات معقولة.

(ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل لها مناسبة للظروف و أن أية تقارير أعدت تتطابق مع نتائج العمل الذي تم أداؤه.

(د) أن أي استثناءات أو أمور غير عادية اُكتشفت بواسطة المراجع الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

١٨- تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم أدائها على الأعمال المحددة للمراجعة الداخلية على حكم مراقب الحسابات بالنسبة لخطر التحريف الهام والمؤثر في الجزء المعنى ، وتقييم المراجعة الداخلية والأعمال المحددة التي تقوم بها. ويمكن أن تشمل مثل تلك الإجراءات فحص البنود التي تم فحصها بالفعل من قبل المراجعة الداخلية وفحص بنود مماثلة وملاحظة إجراءات المراجعة الداخلية.

١٩- يقوم مراقب الحسابات بتسجيل الاستنتاجات المتعلقة بأعمال المراجعة الداخلية المحددة التي تم تقييمها وكذلك إجراءات المراجعة التي تم أداؤها على عمل المراجع الداخلي.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

الهيئة العامة لسوق المال
Capital Market Authority

# معيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠)
# استخدام عمل خبير

# معيار المراجعة المصرى رقم (٦٢٠)

# استخدام عمل خبير

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٦٢٠)
# استخدام عمل خبير

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق باستخدام عمل خبير كدليل للمراجعة.

**٢- ينبغي على مراقب الحسابات ، عند استخدام العمل الذي قام خبير بأدائه ، الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لأغراض المراجعة.**

٣- "الخبير" يعني شخص أو مؤسسة تملك مهارة معينة ومعرفة وخبرة في مجال محدد بخلاف المحاسبة والمراجعة.

٤- يستطيع مراقب الحسابات عن طريق تعليمه وخبرته أن يكون ملماً بأمور النشاط بوجه عام ، ولكن لا يتوقع من المراقب بأن يكون مؤهلاً أو له خبرة شخص مدرب من أجل ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى مثل خبير اكتواري أو مهندس.

٥- ويمكن أن يكون الخبير :

(أ) متعاقد معه من قبل المنشأة.

أو(ب) متعاقد معه من قبل مراقب الحسابات.

أو(ج) موظفاً لدى المنشأة .

أو(د) موظفاً لدى مراقب الحسابات .

وعندما يستخدم مراقب الحسابات عمل خبير موظف لديه يمكن للمراقب أن يعتمد على نظم مؤسسته فى التعيين و التدريب والتي تحدد قدرات و إمكانيات الخبير كما هى مشروحة في معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" بدلاً من حاجته إلى تقييم هذه القدرات و الإمكانيات فى كل عملية مراجعة .

## تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير

٦- للحصول على تفهم للمنشأة وأداء إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها ، فقد يحتاج المراقب الحصول — عن طريق المنشأة أو مستقلا- على أدلة مراجعة في هيئة تقارير وأراء وتقييمات وبيانات من خبير. و أمثلة ذلك ما يلى :

- تقييم بعض أنواع الأصول مثل الأراضي والمباني و الأصول الثابتة الأخرى والتحف الفنية والأحجار الكريمة.
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول مثل، المعادن الجوفية واحتياطي البترول والعمر الإنتاجي المتبقي للأصول الثابتة.
- تحديد قيم معينة باستخدام الأساليب أو الوسائل المتخصصة مثل التقييم الاكتوارى.
- قياس العمل الذي اكتمل والذي سيكتمل بشأن العقود تحت التنفيذ .
- الأراء القانونية بخصوص تفسيرات الاتفاقات واللوائح والنظم الأساسية.

٧- عند تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير، على المراقب أن يدرس ما يلي:

(أ) درجة معرفة فريق العمل و خبرته السابقة الخاصة بالمسألة محل المراجعة.

(ب) خطر التحريف الهام والمؤثر استنادا على طبيعة وتشابك والأهمية النسبية للموضوع محل المراجعة.

(ج) كيفية ونوعية أدلة المراجعة الأخرى المتوقع الحصول عليها.



## كفاءة الخبير وموضوعيته

**٨- ينبغي على مراقب الحسابات عند التخطيط لاستخدام عمل خبير أن يقوم بتقييم الكفاءة المهنية للخبير.** و يستدعى ذلك دراسة ما يلي:

(أ) الشهادة المهنية أو الترخيص الممنوح للخبير من جهة مهنية ملائمة أو عضويته فيها.

(ب) خبرة وسمعة الخبير في المجال الذي يسعى المراقب فيه للحصول على أدلة المراجعة.

**٩- يجب على مراقب الحسابات تقييم موضوعية الخبير.**

١٠- تؤدي العوامل التالية إلي زيادة مخاطر عدم موضوعية الخبير:

(أ) في حالة كونه موظفاً لدى المنشأة.

(ب) في حالة كونه مرتبطاً بصورة أخرى بالمنشأة، كأن يكون معتمداً ماليا على المنشأة أو له استثمار فيها.

وإذا كان مراقب الحسابات قلقاً فيما يتعلق بكفاءة الخبير أو موضوعيته ، يكون المراقب بحاجة إلى مناقشة أية تحفظات مع الإدارة وأن يقوم بدراسة إمكانية الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة بخصوص عمل الخبير ويمكن أن يكون المراقب بحاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو يسعى للحصول على أدلة مراجعة من خبير آخر (بعد أن يضع في حسابه العوامل المذكورة في الفقرة "٧").

ويمكن أن يكون المراقب بحاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو يسعى للحصول على أدلة مراجعة من خبير آخر (بعد الأخذ في الاعتبار العوامل المذكورة في الفقرة "٧").

## نطاق عمل الخبير

**١١- يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض المراجعة.**

ويمكن الحصول على أدلة المراجعة من خلال فحص شروط المهمة التي غالبا ما تكون موضحة في صورة تعليمات مكتوبة من المنشأة للخبير والتي يمكن أن تغطى أمورا كالتالي:

- أهداف ونطاق عمل الخبير.
- موجز عام للأمور المحددة التي يتوقع المراقب من الخبير إعداد تقرير عنها.
- الاستخدام المتوقع من مراقب الحسابات لعمل الخبير ويتضمن ذلك الاتصال المحتمل مع الغير بشأن هوية الخبير ومدى اشتراكه في أعمال مثيلة.
- مدى إمكانية وصول الخبير للسجلات والملفات المناسبة.
- توضيح علاقة الخبير بالمنشأة، إن وجدت.
- سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات المتعلقة بالافتراضات والأساليب التي يعتزم الخبير استخدامها ومدى اتفاقها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة.

وفي حالة عدم توضيح تلك الأمور توضيحا جيدا في صورة تعليمات مكتوبة للخبير، قد يحتاج المراقب إلى الاتصال بالخبير مباشرة للحصول على أدلة المراجعة في هذا الصدد. وعند الحصول على فهم للمنشأة يقوم المراقب أيضا بدراسة ما إذا كان عليه أن يشرك الخبير أثناء مناقشة فريق العمل لقابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر.

الهيئة العامة لسوق المال
Capital Market Authority

## تقييم عمل الخبير

**١٢-على مراقب الحسابات تقييم مدى ملاءمة عمل الخبير بوصفه دليل مراجعة بخصوص التأكيدات محل المراجعة.** ويرتبط ذلك بتقييم ما إذا كان جوهر نتيجة عمل الخبير ينعكس انعكاسا جيدا في القوائم المالية أو يؤيد التأكيدات مع دراسة:

- مصدر المعلومات المستخدمة.
- الافتراضات والأساليب المستخدمة ومدى تماشيها مع الفترات السابقة.
- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة الكلية للخبير بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة.

١٣- عند دراسة ما إذا كان الخبير استخدم مصادر للبيانات ملائمة للظروف ، يقوم المراقب بدراسة عمل الإجراءات التالية:

(أ) عمل استفسارات بخصوص أية إجراءات يقوم بها الخبير ليتأكد عما إذا كانت مصادر البيانات ذات صلة وموثوق بها.

(ب) فحص أو اختبار البيانات التي يستخدمها الخبير.

١٤- تعتبر ملاءمة ومعقولية الافتراضات والأساليب المستخدمة وتطبيقاتها من مسئوليات الخبير. وحيث أن المراقب لا يحظى بنفس الخبرة وبالتالي لا يستطيع دائما مناقشة الافتراضات والأساليب التي يستخدمها الخبير، إلا أن المراقب يظل بحاجة للحصول على فهم للافتراضات والأساليب المستخدمة وأن يقوم بدراسة مدى ملاءمتها ومعقوليتها استنادا على معرفة المراقب بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى.

**١٥-إذا لم توفر نتائج عمل الخبير أدلة مراجعة كافية وملائمة أو إذا لم تكن النتائج متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى يجب على المراقب بحث هذا الأمر والبت فيه.** ويمكن أن يرتبط ذلك بمناقشات مع المنشأة والخبير وتطبيق إجراءات مراجعة إضافية ويتضمن ذلك بصورة محتملة استخدام عمل خبير آخر أو تعديل تقرير مراقب الحسابات.

## الإشارة إلى الخبير في تقرير مراقب الحسابات

**١٦- عند إصدار تقرير برأي غير معدل ، لا يجب أن يشير المراقب إلى عمل الخبير.** فقد يساء فهم مثل تلك الإشارة على أنها تحفظ في رأي المراقب أو تقسيم للمسئولية، وهو أمر غير وارد.

١٧- كنتيجة لعمل خبير، إذا قرر المراقب إصدار تقرير برأي معدل ، فقد يكون من الملائم في بعض الحالات، تفسير طبيعة التعديل والإشارة إلي أو وصف عمل الخبير (ويشمل ذلك هوية الخبير ومدى اشتراكه) وفي هذه الحالات ، فعلى المراقب الحصول على إذن الخبير قبل إتمام ذلك . وإذا رفض الخبير مع اعتقاد المراقب بضرورة ذلك ، يسعى المراقب للحصول على الاستشارة القانونية.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٧١٠)
# أرقام المقارنة

# معيار المراجعة المصرى رقم (٧١٠)

## أرقام المقارنة

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصرى رقم (٧١٠)
# أرقام المقارنة

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسئوليات المراقب بشأن أرقام المقارنة. ولا يتعامل هذا المعيار مع المواقف التي تعرض فيها القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها (لمزيد من الإرشادات انظر معيار المراجعة المصرى رقم (٧٢٠) "المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها" ، ومعيار المراجعة المصرى رقم (٨٠٠) "تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة").

**٢- يجب على المراقب أن يقوم بتحديد ما إذا كانت أرقام المقارنة تتماشى في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالقوائم المالية محل المراجعة.**

٣- ويؤدي وجود اختلافات في اطر إعداد التقارير المالية بين البلدان إلى عرض أرقام مالية مقارنة بصورة تختلف من إطار إلى آخر. ويمكن أن تعرض أرقام المقارنة في القوائم المالية فى صورة مبالغ (مثل المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية) أوإفصاحات ملائمة عن المنشأة لأكثر من فترة واحدة اعتمادا على الإطار المستخدم . ويشار إلى أطر وأساليب العرض في هذا المعيار كالآتي:

(أ) *الأرقام المقابلة:* وهى التى تعرض فيها المبالغ و الإفصاحات الأخرى كجزء من القوائم المالية للفترة الجارية بغرض قراءتها مع المبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الجارية (تحقيقا لأغراض هذا المعيار يشار إليها "بأرقام الفترة الجارية"). والأرقام المقابلة هي جزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الجارية و يتم عرضها لقراءتها مع الأرقام الخاصة بالفترة الجارية وليس باعتبارها قوائم مالية قائمة في حد ذاتها.

(ب) *القوائم المالية المقارنة:* حيث تدرج المبالغ والافصاحات للقوائم المالية في الفترة السابقة بغرض مقارنتها بالقوائم المالية للفترة الجارية ولكنها لا تشكل جزءا من القوائم المالية للفترة الجارية (انظر ملحق (١) من هذا المعيار لمزيد من التفاصيل عن اطر إعداد التقارير المالية المختلفة).

٤- تعرض أرقام المقارنة بما يتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتكون الفروق الأساسية فى تقرير المراجعة كالآتي:

(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير فقط إلى القوائم المالية للفترة الجارية في حين أنه،

(ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير إلى كل فترة تعرض فيها القوائم المالية.

٥- يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن مسئوليات مراقب الحسابات عن أرقام المقارنة وإعداد التقارير عنها فى ضوء كل إطار وذلك فى أقسام مختلفة .

## الأرقام المقابلة

### مسئوليات مراقب الحسابات

**٦- ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.** ويكون مدى إجراءات المراجعة المؤداه على الأرقام المقابلة اقل بكثير من مراجعة أرقام الفترة الجارية ، ويكون عادة مقصوراً على ضمان العرض الصحيح والتبويب المناسب للأرقام المقابلة. ويرتبط هذا بتقييم المراقب عما إذا كانت:

(أ) السياسات المحاسبية المستخدمة للأرقام المقابلة تتماشى مع تلك الخاصة بالفترة الحالية أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.

و(ب) الأرقام المقابلة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترات السابقة أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.

٧- عند قيام مراقب آخر بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة ، فإن المراقب الجديد يقوم بتقدير ما إذا كانت الأرقام المقابلة تفي بالشروط المحددة في الفقرة "٦" أعلاه كما أن عليه إتباع الإرشادات الموجودة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠) " التكليف بالمراجعة لأول مرة - ارصدة أول المدة" .

٨- إذا لم تراجع القوائم المالية عن الفترة السابقة فعلى المراقب الجديد أن يقوم بتقدير ما إذا كانت الأرقام المقابلة تفي بالشروط المحددة في الفقرة "٦" أعلاه كما أن عليه إتباع الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصرى رقم (٥١٠).

٩- إذا نما إلى علم المراقب احتمال وجود تحريف هام ومؤثر في الأرقام المقابلة عند أداء عملية مراجعة الفترة الجارية ، يقوم المراقب بأداء الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف.

## التقارير

**١٠- عندما يتم عرض أرقام البيانات المقارنة بوصفها أرقام مقابلة ، يجب على المراقب أن يصدر تقرير مراقب حسابات لا يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد لأن رأي المراجعة يكون على القوائم المالية للفترة الجارية ككل بما فى ذلك الأرقام المقابلة.**

١١- يشير تقرير مراقب الحسابات تحديداً للأرقام المقابلة فقط في الحالات المذكورة في الفقرات "١٢" ، "١٣" ، "١٥(ب)" ومن "١٦" إلى "١٩" .

**١٢- عندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأيا متحفظا أو امتناع عن إبداء الرأي أو رأيا عكسيا وتكون الدواعي التي أدت إلى هذا التعديل في التقرير :**

**(أ) لم يتم حلها و تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات أيضا فيما يخص الأرقام المقابلة .**

**(ب) لم يتم حلها ولكنها لا تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات فيما يخص الأرقام المقابلة.**

١٣- عندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأيا متحفظا أو امتناع عن إبداء الرأي أو رأيا عكسيا وتم إزالة الأسباب التي أدت إلى حدوث التعديل وتم التعامل معها تعاملا ملائما داخل القوائم المالية ، فإن التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التعديلات السابقة ، إلا إنه إذا كانت هذه الأسباب هامة ومؤثرة للفترة الحالية فيمكن أن يقوم المراقب بإضافة فقرة إيضاحية تشرح هذا الموقف.

١٤- عند أداء عملية المراجعة للقوائم المالية الخاصة بالفترة الجارية قد ينمو إلى علم المراقب في بعض الحالات غير العادية وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة التي سبق إصدار تقرير برأي غير معدل عليها.

**١٥- ينبغي أن يقوم المراقب في مثل هذه الحالات بدراسة الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) ، "الأحداث اللاحقة" و:**

**(أ) إذا روجعت القوائم المالية للفترة السابقة وأعيد إصدارها بتقرير المراقب الجديد ، ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تتفق مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها .**

**(ب) إذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدارها ولم يتم تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/ أو لم يتم عمل الافصاحات المناسبة، ينبغي أن يصدر المراقب تقريرا برأي معدل على القوائم المالية للفترة الحالية، ومعدلا بالنسبة للأرقام المقابلة المتضمنة فيه.**

١٦- في الحالات غير العادية المذكورة في الفقرة "١٤" إذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدار تقرير المراقب ، ولكن أعيد تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/أو تم عمل الافصاحات الملائمة في القوائم المالية للفترة الحالية ، يمكن للمراقب إضافة فقرة إيضاحية واصفا الظروف ومشيرا إلى الافصاحات الملائمة. وفي هذا الصدد يقوم المراقب أيضا بدراسة الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠).

### مراقب الحسابات الجديد – المتطلبات الإضافية

*بالنسبة القوائم المالية للفترة السابقة التي تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر*

١٧- يسمح للمراقب الجديد بالإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات السابق بشأن الأرقام المقابلة في تقريره الجديد عن الفترة الحالية. **وعندما يقرر المراقب الإشارة إلى تقرير مراقب آخر فإن تقرير مراقب الحسابات الجديد ينبغي أن يتضمن :**

**(أ) أن القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر .**

**(ب) نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وإن كان التقرير معدلا يشار إلى أسباب هذا التعديل.**

(ج) **تاريخ ذلك التقرير .**

**و لا يعفى هذا المراقب من القيام بإجراءات مراجعة ملائمة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥١٠).**

### *بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها*

**١٨- في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها.** وعلى الرغم من ذلك فإن مثل هذا البيان لا يعفي المراقب من مطلب أداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للفترة الحالية. و من المفضل الإفصاح بوضوح في القوائم المالية بأن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها.

**١٩- لدى اقتناع المراقب الجديد بأن الأرقام المقابلة محرفة تحريفا هاماً ومؤثراً، عليه أن يطلب من الإدارة تعديل الأرقام المقابلة ، وفي حالة رفض الإدارة إجراء ذلك ، يقوم بتعديل التقرير تعديلا ملائما.**

## القوائم المالية المقارنة

### مسئوليات مراقب الحسابات

**٢٠- ينبغي على المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.** ويرتبط هذا بتقييم المراقب مما إذا كانت:

(أ) السياسات المحاسبية للفترة السابقة تتماشى مع تلك السياسات للفترة الحالية أو ما إذا كان قد تم عمل التسويات الملائمة و/ او الإفصاح عنها.

(ب) أرقام الفترة السابقة المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو ما إذا كان قد تم عمل التسويات والإفصاحات الملائمة.

٢١- في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر ، يقوم المراقب الجديد بتقدير ما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط المذكورة في الفقرة "٢٠" أعلاه ، وتتبع أيضا الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠) .

٢٢- إذا لم تجر مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فعلى المراقب الجديد القيام بتقدير ما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط المحددة في الفقرة "٢٠" كما أن عليه إتباع الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠).

٢٣- إذا نما إلى علم المراقب احتمال وجود تحريف هام ومؤثر في أرقام السنة السابقة عند أداء مراجعة الفترة الحالية ، يقوم المراقب بالإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف.

## التقارير

**٢٤- عندما تعرض أرقام المقارنة بوصفها قوائم مالية مقارنة ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد نظرا لأن رأي المراجعة على القوائم المالية يتم التعبير عنه بصورة منفردة لكل فترة معروضة.** وحيث أن تقرير المراقب على القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية المنفردة المعروضة كل على حده لذا يمكن للمراقب أن يقوم بالتعبير عن رأي متحفظ أو رأي عكسي أو يمتنع عن إبداء الرأي أو أن يقوم بإضافة فقرة إيضاحية فيما يتعلق بإحدى القوائم المالية لفترة أو أكثر من الفترات في حين يقوم بإصدار تقرير مختلف بشأن القوائم المالية الأخرى.

**٢٥- عند إعداد تقرير على القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة العام الحالي، وفي حالة كون رأي المراقب بشأن القوائم المالية للفترة السابقة يختلف عن رأي المراجعة الذي تم التعبير عنه سابقا ينبغي على المراقب الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في الفقرة الإيضاحية.** ويمكن أن يحدث هذا لدى اطلاع المراقب على أحداث أو إلمامه بظروف تؤثر تأثيرا جوهريا على القوائم المالية لفترة سابقة أثناء سير المراجعة في الفترة الحالية.

## مراقب الحسابات الجديد – المتطلبات الإضافية

*بالنسبة القوائم المالية للفترة السابقة التي تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر*

**٢٦- في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر :**

**(أ) يمكن للمراقب السابق أن يعيد إصدار تقريره المتعلق بالفترة السابقة مع قيام المراقب الجديد فقط بإعداد التقارير عن الفترة الحالية .**

**(ب) يجب أن يذكر تقرير مراقب الحسابات الجديد أن مراقب آخر قام بمراجعة**

**الفترة السابقة و ينبغي أن يشير تقرير مراقب الحسابات الجديد إلى :**

**(١) أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر.**

**(٢) نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وما إذا تم تعديل التقرير وأسباب هذا التعديل.**

**(٣) تاريخ التقرير .**

٢٧- عند قيام مراقب الحسابات الجديد بأداء عملية المراجعة المتعلقة بالقوائم المالية للفترة الحالية فيمكن له في بعض الحالات غير العادية أن يصبح على دراية بتحريفات هامة ومؤثرة التي تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة التي قام المراقب السابق بإصدار تقرير برأى غير معدل عليها .

**٢٨- ينبغي أن يقوم مراقب الحسابات الجديد فى مثل هذه الحالات بمناقشة المسألة مع الإدارة وبعد حصوله على التفويض اللازم من الإدارة يقوم بالاتصال بالمراقب السابق ويقترح أن القوائم المالية للفترة السابقة ينبغي أن يعاد عرضها . وإذا وافق المراقب السابق على إعادة إصدار تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية المعاد عرضها للفترة السابقة، ينبغي أن يتبع المراقب الإرشادات الواردة في الفقرة "٢٦".**

٢٩- إذا لم يوافق المراقب السابق على التعديل المقترح أو رفض إعادة إصدار تقرير المراقب على القوائم المالية للفترة السابقة في الظروف التي تمت مناقشتها في الفقرة "٢٧" يمكن أن تشير فقرة المقدمة لتقرير المراقب أن المراقب السابق أعد تقريراً عن الفترة السابقة قبل إعادة العرض . وبالإضافة إلى ذلك ففي حالة تكليف المراقب الجديد بمهمة المراجعة، يقوم بتطبيق إجراءات مراجعة كافية ليصل إلى قناعة بملائمة تسويات إعادة العرض وقد يقوم المراقب أيضا بإضافة الفقرة التالية في تقريره.

*"وقد قمنا أيضا بمراجعة التسويات الواردة في الإيضاح رقم ( ) والتي أجريت لإعادة عرض القوائم المالية لعام ..........وفي رأينا فإن مثل تلك التسويات ملائمة وتم تطبيقها تطبيقا مناسبا."*

*بالنسبة القوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها*

**٣٠- في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها.** وعلى الرغم من ذلك فمثل هذا البيان لا يعفي المراقب من مطلب أداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للفترة الحالية. ومن المفضل الإفصاح بوضوح في القوائم المالية بأن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها.

**٣١- لدى اقتناع المراقب الجديد أن أرقام العام السابق التي لم تتم مراجعتها محرفة تحريفا جوهريا ، ينبغي أن يطلب من الإدارة تعديل أرقام العام السابق و في حالة رفض الإدارة إجراء ذلك يقوم بتعديل التقرير تعديلا ملائما.**

# ملحق (١)
# مناقشة أطر إعداد التقارير المالية لأرقام المقارنة

١- توفر أرقام المقارنة التي تغطي واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لمستخدمي القوائم المالية المعلومات اللازمة لتحديد الاتجاهات والتغيرات التي تؤثر على المنشأة خلال فترة زمنية.

٢- بموجب اطر إعداد التقارير المالية السائدة في عدد من البلدان تعتبر إمكانية المقارنة والثبات من الصفات المرغوب توافرها في المعلومات المالية. وفي أوسع تعريفاتها تعتبر إمكانية المقارنة هى صفة لوجود بعض الخصائص المشتركة. وتعتبر المقارنة بطبيعتها تقييما كميا للخصائص المشتركة . أما الثبات فهو صفة للعلاقة بين رقمين ماليين. ( فالثبات على سبيل المثال هو الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى وثبات طول الفترة التي يتم التقرير عنها ). وعليه فالثبات مطلب أساسي لإمكانية عمل مقارنة حقيقية.

٣- يوجد إطارين لإعداد التقارير المالية خاصين بأرقام المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.

٤- بموجب اطار الأرقام المقابلة تعتبر الأرقام المقابلة للفترات السابقة جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية ويجب قراءتهما معاً بما يتمشى مع المبالغ والافصاحات الأخرى المرتبطة بالفترة الحالية. و يتحدد مستوى التفاصيل المعروضة في المبالغ المقابلة والافصاحات أساساً فى ضوء ارتباطها بأرقام الفترة الحالية.

٥- أما بالنسبة لإطار القوائم المالية المقارنة تعتبر القوائم المالية المقارنة للفترة السابقة قوائم مالية منفصلة . وبناء عليه فإن مستوى المعلومات المضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة (ويشمل جميع مبالغ القائمة المالية والافصاحات والإيضاحات والبيانات الأخرى في حدود أهميتهم النسبية ) تقارب مثيلتها بالقوائم المالية للفترة الحالية.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٢)
# أمثلة لتقارير مراقب الحسابات

## مثال (أ)
## الأرقام المقابلة: نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في الفقرة "١٢(أ)"

<u>تقرير مراقب الحسابات</u>

### الموجه إليهم التقرير
### تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .................. "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

*مسئولية الإدارة عن القوائم المالية*

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

*مسئولية مراقب الحسابات*

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.
وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام

المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

وكما هو موضح تفصيلاً في الايضاح ( ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم يتم حساب إهلاك في القوائم المالية الأمر الذى يعتبر، في رأينا، مخالفاُ لمعايير المحاسبة المصرية. وقد تم هذا نتيجة قرار اتخذته الإدارة في بداية العام المالي السابق وتسببت في إصدارنا لتقرير متحفظ على القوائم المالية الخاصة بذلك العام. واستنادا إلى طريقة الإهلاك بالقسط الثابت ومعدلات سنوية تبلغ ٥٪ للمباني و١٠٪ للمعدات يجب أن تزيد خسائر العام بمبلغ ....... في عام ٢٠٠١ و مبلغ ......... فى عام ٢٠٠٠ ، ويجب أن تخفض الأصول الثابتة بمجمع الإهلاك بمبلغ ......... في ٢٠٠١ و مبلغ .......... في ٢٠٠٠ ويجب أن تزيد الخسارة المتجمعة بمبلغ ........ في ٢٠٠١ و مبلغ .......... في ٢٠٠٠.

*الرأى المتحفظ*

وفيما عدا تأثير ما جاء بعاليه في الفقرة السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين و اللوائح المصرية ذات العلاقة.

*تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى*

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

**توقيع مراقب الحسابات**

**تاريخ التقرير**

**عنوان مراقب الحسابات**

# تابع ملحق (٢)

**مثال (ب)**
**الأرقام المقابلة: نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في الفقرة "١٢(ب)"**

## تقرير مراقب الحسابات

**الموجه إليهم التقرير**
**تقرير عن القوائم المالية**

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .................... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

*مسئولية الإدارة عن القوائم المالية*

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

*مسئولية مراقب الحسابات*

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.
وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام

المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

وحيث أننا عينا كمراقبين لحسابات الشركة خلال عام ٢٠٠٠ فإننا لم نستطع ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون في بداية هذه الفترة أو نتحقق من كميات المخزون بوسائل بديلة. وحيث أن مخزون أول المدة يدخل في تحديد نتائج العمليات ، فلم نستطع تحديد ما إذا كانت هناك تسويات على نتائج العمليات والأرباح المرحلة في أول المدة قد تكون ضرورية في عام٢٠٠٠ .وبناء عليه تم تعديل تقريرنا على القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ .

*الرأى المتحفظ*

وفيما عدا تأثير التسويات المحتملة على نتائج الأعمال و التى كان من الممكن تحديد ضرورتها لو كنا قد لاحظنا جرد مخزون أول المدة فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

*تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى*

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

**توقيع مراقب الحسابات**

**تاريخ التقرير**
**عنوان مراقب الحسابات**

# تابع ملحق (٢)

**مثال (ج)**

**القوائم المالية المقارنة : نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في الفقرة "٢٤"**

## تقرير مراقب الحسابات

**الموجه إليهم التقرير**

**تقرير عن القوائم المالية**

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .................. "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

*مسئولية الإدارة عن القوائم المالية*

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

*مسئولية مراقب الحسابات*

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.
وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام

المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

كما هو موضح تفصيلاً في الإيضاح رقم (   ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، لم يتم حساب إهلاك في القوائم المالية الأمر الذى يعتبر ، في رأينا، مخالفاً لمعايير المحاسبة المصرية. و استنادا إلى طريقة الإهلاك بالقسط الثابت ومعدلات سنوية تبلغ ٥٪ للمباني و١٠٪ للمعدات يجب أن تزيد خسارة العام بمبلغ ..... في عام ٢٠٠١ و مبلغ ....... فى عام ٢٠٠٠ ، كما يجب أن تخفض الأصول الثابتة بمجمع الإهلاك بمبلغ ....... في ٢٠٠١ و مبلغ ....... في ٢٠٠٠ ويجب أن تزيد الخسارة المجمعة بمبلغ ..... في ٢٠٠١ و مبلغ ....... في ٢٠٠٠.

*الرأى المتحفظ*

وفيما عدا تأثير ما جاء بعاليه في الفقرة السابقة فمن رأينا أن القوائم المالية ، تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ ، ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة .

*تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى*

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ماهو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بهامثل تلك البيانات بالدفاتر.

**توقيع مراقب الحسابات**

**تاريخ التقرير**

**عنوان مراقب الحسابات**

# تابع ملحق (٢)

**مثال (د)**
**الأرقام المقابلة : نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في الفقرة "١٧"**

## تقرير مراقب الحسابات

**الموجه إليهم التقرير**
**تقرير عن القوائم المالية**

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .................. "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

*مسئولية الإدارة عن القوائم المالية*

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

*مسئولية مراقب الحسابات*

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.
بالنسبة للقوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ فقد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر أصدر تقريره المؤرخ / / برأى غير متحفظ على القوائم المالية.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

و إننا نرى أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة و تعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

*الـــرأي*

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي للشركة..........في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ ، وعن أدائها المالى وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

*تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى*

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

**توقيع مراقب الحسابات**

**تاريخ التقرير**

**عنوان مراقب الحسابات**

# تابع ملحق (٢)

**مثال (هـ)**

**القوائم المالية المقارنة : نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في الفقرة "٢٦ (ب)"**

## تقرير مراقب الحسابات

**الموجه إليهم التقرير**

**تقرير عن القوائم المالية**

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة ..................... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

*مسئولية الإدارة عن القوائم المالية*

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

*مسئولية مراقب الحسابات*

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

بالنسبة للقوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ فقد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر أصدر تقريره المؤرخ / / برأى متحفظ بعدم موافقة متعلق بكفاية مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

و أننا نرى أن المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية و مناسبة و تعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

لا تزال أرصدة المدينين المشار إليها أعلاه قائمة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ ولم يتم عمل أي مخصص للخسارة المتوقعة في القوائم المالية. وبناء عليه ينبغي زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ .....وأن يخفض صافي الربح لعام ٢٠٠٠ بمبلغ .....وأن تخفض الأرباح المرحلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، ٢٠٠٠ بمبلغ .....

*الرأى المتحفظ*

فيما عدا تأثير ما جاء بعاليه فى الفقرة السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية لعام ٢٠٠١ المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين و اللوائح المصرية ذات العلاقة.

*تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى*

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

**توقيع مراقب الحسابات**

**تاريخ التقرير**

**عنوان مراقب الحسابات**

# معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠)
# المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
# التى تمت مراجعتها

# معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠)



## المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها

## المحتــــويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠)
# المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن الاعتبارات التي يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية والتي لا يوجد إلزام عليه بالتقرير عنها. ويطبق هذا المعيار على كتيب التقرير السنوي، ويمكن أن يطبق أيضا على وثائق أخرى مثل نشرة الاكتتاب في الأوراق المالية.

**٢- يجب على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التي قام بمراجعتها.**

٣- عندما تتعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها فقد يؤدي هذا التعارض إلى وجود اختلاف هام ومؤثر مما يؤدي إلى الشك في الاستنتاجات التي توصل إليها المراقب من أدلة المراجعة التي سبق الحصول عليها، ويحتمل أيضا الشك في الأساس الذي بني عليه المراقب رأيه على القوائم المالية.

٤- وتصدر المنشأة عادة كتيباً سنويا يتضمن قوائمها المالية التي تمت مراجعتها مع تقرير مراقب الحسابات على تلك القوائم وغالبا ما يشار إلى هذا الكتيب "بالتقرير السنوي" . وعند إصدار مثل هذا الكتيب، وقد تدرج المنشأة فى هذا الكتيب – إما تطبيقاً لقانون أو بحكم العرف- معلومات أخرى مالية وغير مالية. و لأغراض هذا المعيار تسمى هذه المعلومات "المعلومات الأخرى المرافقة".

٥- ومن أمثلة هذه المعلومات الأخرى تقرير الإدارة أو تقرير المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالتشغيل، وكذلك ملخصاً بأهم المؤشرات المالية ، وبيانات عن العمالة ، والمصروفات الرأسمالية المخطط لها، والنسب المالية وأسماء الموظفين والمديرين ، والمعلومات الربع سنوية المنتقاة.

٦- في بعض الحالات يقع على عاتق المراقب إلزام قانوني بأن يقوم بعمل تقرير على وجه التحديد على المعلومات الأخرى (مثل تقرير مجلس الإدارة). وفى حالات أخرى لا يكون

هناك مثل هذا الالتزام . ومع ذلك يحتاج المراقب لأن يولي مثل هذه المعلومات الأخرى اعتبارا عند إصدار تقريره على القوائم المالية، حيث أن مصداقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها يمكن أن تتأثر بالاختلافات التي يمكن أن توجد بين القوائم المالية التي تمت مراجعتها والمعلومات الأخرى المرافقة.

٧- إن بعض المتطلبات القانونية قد تستلزم من المراقب القيام بتطبيق إجراءات محددة لتأكيد المعلومات الأخرى، مثلاً طلب معلومات إضافية ومعلومات مالية دورية، فإذا أغفلت مثل هذه المعلومات الأخرى أو شابها نواحي نقص أو قصور، فقد يتطلب الأمر من المراقب أن يشير إلى ذلك في تقريره.

٨- عندما يوجد التزام بالتقرير عن معلومات أخرى فإن مسئوليات المراقب تتحدد وفقا لطبيعة المهمة والقوانين السارية والمعايير المهنية. وعندما تتضمن مثل هذه المسئوليات فحص المعلومات الأخرى المرافقة يجب على المراقب إتباع الإرشادات عن مهام الفحص الواردة في معايير المراجعة الملائمة ذات العلاقة.

## الحصول على المعلومات الأخرى المرافقة

٩- لكي يتمكن مراقب الحسابات من دراسة المعلومات الأخرى التي يحويها التقرير السنوي، يجب عليه الحصول على تلك المعلومات في التوقيت المناسب ومن ثم يلزم على المراقب أن يقوم بعمل الترتيبات اللازمة مع المنشأة للحصول على تلك المعلومات قبل تاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات وفي بعض الظروف عندما لا تتوافر جميع المعلومات الأخرى قبل ذلك التاريخ يجب على المراقب إتباع الإرشادات الواردة في الفقرات من "٢٠" إلى "٢٣" من هذا المعيار.

## دراسة المعلومات الأخرى المرافقة

١٠- يتحدد هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية بافتراض أن مسئولية المراقب تنحصر في المعلومات التى أشار إليها في تقريره ، وبالتالي فإن المراقب ليست عليه أية مسئولية في إقرار مدى دقة عرض المعلومات الأخرى.

### الاختلافات الهامة

**١١- إذا تبين للمراقب عند دراسته للمعلومات الأخرى وجود اختلاف هام ، يجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل ام أن المعلومات الأخرى المرافقة هي التي يجب تعديلها.**

**١٢- إذا كان هناك ضرورة لتعديل القوائم المالية التي قام المراقب بمراجعتها وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي في تقريره حسب الأحوال.**

**١٣- إذا كان هناك ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى المرافقة وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل يجب على المراقب إما أن يصدر تقريره متضمنا فقرة توضيحية يبين فيها الاختلاف أو أن يتخذ إجراءات أخرى** مثل عدم إصدار تقرير أو الانسحاب من المهمة. وتتوقف الإجراءات الأخرى التي يتخذها المراقب على الظروف المحيطة بكل حالة وطبيعة وأهمية الاختلاف . وقد يدرس المراقب أيضاً الحصول على استشارة قانونية بشأن الإجراءات الأخرى.

### التحريفات الهامة للحقائق

١٤- عند دراسة المراقب للمعلومات الأخرى المرافقة بغرض تحديد الاختلافات الهامة، قد يكتشف وجود تحريف هام و واضح للحقائق.

١٥- ولأغراض هذا المعيار، يتمثل "التحريف الهام للحقائق في المعلومات الأخرى المرافقة" في حالة ورود هذه المعلومات أو عرضها بصورة غير صحيحة ، وذلك على الرغم من أن هذه المعلومات تكون غير مرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية التي قام بمراجعتها.

**١٦- إذا علم المراقب بأن المعلومات الأخرى المرافقة تحتوى على أي تحريف هام للحقائق، يجب عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة.**وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة، قد لا يستطيع المراقب تقييم صحة المعلومات الأخرى و ردود الإدارة على استفسارات المراقب، وسيكون بحاجة لدراسة مدى وجود اختلافات قائمة في الحكم الشخصى أو الرأي.

**١٧- إذا ظل المراقب معتقدا بأن هناك تحريف واضح للحقائق، يجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تستشير طرفا آخر مؤهلاً، مثل المستشار القانوني للمنشأة وأن يدرس ما يقدمه من مشورة.**

**١٨- إذا تأكد المراقب من وجود تحريف هام للحقائق في المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحه، يجب عليه دراسة اتخاذ إجراء آخر مناسب.** ويمكن أن تشمل الإجراءات المتخذة بعض الخطوات مثل إخطار المسئولون عن الحوكمة كتابياً بقلق المراقب إزاء المعلومات الأخرى والحصول على استشارة قانونية.

## توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

١٩- إذا توافرت لدى مراقب الحسابات معلومات أخرى بعد تاريخ إصداره لتقريره، يجب عليه دراسة هذه المعلومات في اقرب فرصة ممكنة للتعرف على ما إذا كانت تحتوى على اختلافات هامة.

٢٠- إذا تبين للمراقب عند دراسته للمعلومات الأخرى، وجود اختلافات هامة، أو أي تحريف هام للحقائق يجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى هي التي يجب تعديلها.

٢١- إذا كان من الضروري تعديل القوائم التي قام بمراجعتها، يجب عليه إتباع الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصرى رقم (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة".

٢٢- إذا كانت المعلومات الأخرى هي التي يجب تعديلها وتوافق إدارة المنشأة على ذلك، يجب على المراقب القيام بالإجراءات الضرورية في مثل هذه الظروف، وقد تتضمن هذه الإجراءات فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأفراد الذين تسلموا القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراقب عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها، قد اخطروا بالتعديل في هذه المعلومات الأخرى.

**٢٣- في حالة وجود ضرورة لإجراء تعديل بالمعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل ، يجب على المراقب دراسة اتخاذ إجراء أخر مناسب.** مثل إخطار المسئولون عن الحوكمة كتابة عن قلق المراقب بشأن المعلومات الأخرى و الحصول على استشارة قانونية.

# معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠)
# تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

# معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠)

## تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠)
# تقرير المراجع عن مهام المراجعة
# ذات الأغراض الخاصة



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة والتي تتضمن:

- مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.
- مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية (والمشار إليها فيما بعد بالتقارير عن عنصر من عناصر القوائم المالية).
- أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية.
- مراجعة القوائم المالية الملخصة.

لا يسرى هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية.

**٢- يجب على المراجع دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه. ويجب أن يتضمن التقرير رأيا واضحا ومكتوبا للمراجع.**

## اعتبارات عامة

٣- تختلف طبيعة وتوقيت نطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة. **وعلى المراجع أن يتأكد من وجود اتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد و شكل ومحتويات التقرير الذي سيتم إصداره وذلك قبل بدء المراجع في تنفيذ المهمة.**

٤- عند التخطيط لأعمال المراجعة- على المراجع أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات التي سيعد تقريره عنها ومعرفة من هم مستخدمي هذه المعلومات. ولتفادي احتمال استخدام تقرير المراجع في أغراض لم يكن مخصصا من اجلها ، على المراجع أن يذكر في صلب التقرير الغرض من إعداده وكذلك وجود أي حظر على توزيعه أو استخدامه.

**٥- فيما عدا التقرير عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة العناصر الأساسية التالية بالترتيب التالي:**

**(أ) العنوان**

**(ب) الموجه إليهم التقرير.**

**(ج) الفقرة الافتتاحية وتتضمن:**

**(١) تحديدا للمعلومات المالية التي تم مراجعتها.**

**(٢) تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع.**

**(د) فقرة النطاق (التي تصف طبيعة عملية المراجعة) وتتضمن:**

**(١) الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.**

**(٢) وصف العمل الذي قام به المراجع.**

**(هـ) فقرة تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية التي قام بمراجعتها.**

**(و) تاريخ التقرير.**

**(ز) عنوان المراجع.**

**(ح) توقيع المراجع .**

ويفضل أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير المراجع حيث أن ذلك يساعد في زيادة تفهم القارئ للتقرير.

٦- في حالة تقديم المنشأة معلومات مالية لجهات حكومية أو الأمناء أو شركات التامين أو المنشآت الأخرى قد يكون هناك نموذج محدد لتقرير المراجع، ويطلب من المراجع أن يصدر تقريره وفقا لهذا النموذج الذي قد لا يتفق مع متطلبات هذا المعيار.على سبيل المثال، يمكن أن يتطلب التقرير المحدد إثبات للحقائق عندما يكون إبداء الرأي مناسبا أو يمكن أن يتطلب إبداء رأى على أمور خارج نطاق المراجعة أو يقوم بحذف صياغات هامة. **وعندما يطلب من المراجع إعداد**

**تقرير طبقاً لنموذج محدد يجب عليه دراسة جوهر وصياغة نموذج التقرير، وفي حالة الضرورة يتحتم إجراء التعديلات اللازمة على النموذج حتى يتفق مع متطلبات هذا المعيار وذلك من خلال إعادة صياغة النموذج أو إرفاق تقرير منفصل.**



٧- عندما تكون المعلومات التي يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقا لشروط اتفاقية ما- يكون على المراجع أن يأخذ في اعتباره التفسيرات الهامة التي تبنتها الإدارة لتلك الشروط عند إعداد هذه المعلومات. وتعتبر هذه التفسيرات هامة في حالة ما إذا كان تبنى تفسير آخر معقول سيؤدي لظهور اختلاف جوهري في المعلومات المالية.

**٨- يجب على المراجع أن يتأكد من انه قد تم الإفصاح بشكل كاف عن التفسيرات الهامة لاتفاقية ما والتي تم في ضوئها إعداد المعلومات المالية .** و قد يكون من الملائم أن يشير المراجع في تقريره إلى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذي يصف هذه التفسيرات.

## التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية

٩- يتكون الإطار المحاسبي الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة في إعداد القوائم المالية والتي تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد استخدامها. وقد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بما يتفق مع إطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية (والمشار إليه فيما بعد بالإطار المحاسبي الشامل الآخر). ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية التي تعد وفقا لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبي شامل. وقد تتضمن الأطر الأخرى لإعداد التقارير المالية ما يلي:-

- القواعد التي تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبي عن الدخل.
- استخدام الأساس النقدي للمحاسبة.
- قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات تنظيمية حكومية.

**١٠- يجب أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر عبارة توضح الإطار المحاسبي المستخدم أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التي يفصح عن هذه المعلومات. وينبغي أن يذكر في فقرة الرأي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – في كل جوانبها الهامة- بما يتفق مع الإطار**

**المحاسبي المبين.** ويوضح الملحق رقم (١) أمثلة لتقارير المراجع عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر.

١١- يجب على المراجع أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو احد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية. وعلى سبيل المثال فإن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبي يمكن أن تعنون "قائمة الإيرادات والمصروفات-وفقا للأساس الضريبي". **وفي حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبي بدرجة كافية ، يجب على المراجع إصدار تقرير برأي معدل بما يتناسب مع الموقف.**

## التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية

١٢- قد يطلب من المراجع أن يصدر تقريرا موضحا به رأيه عن احد أو بعض مكونات القوائم المالية، مثل حسابات العملاء أو حسابات المخزون أو حساب مكافآت لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل وقد يعد هذا التقرير لتلبية احتياجات مستخدمين محددين على نطاق ضيق للقوائم المالية، أو لتلبية احتياجات سلسة واسعة من المستخدمين للمعلومات ويتم إعداده طبقاً للمتطلبات المناسبة لإطار إعداد تقارير مالية مطبق. وقد يقوم بهذا النوع من المهام باعتباره مراقبا لحسابات المنشأة أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة. ولا يؤدى هذا النوع من المهام إلى إصدار تقرير عن القوائم المالية ككل. ومن ثم فإن المراجع يصدر تقريره متضمناً رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذي تمت مراجعته قد تم إعداده- في جميع جوانبه الهامة- بما يتفق مع الإطار المحاسبي الموضح.

١٣- توجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود القوائم المالية ، وعلى سبيل المثال —المبيعات وأرصدة حسابات العملاء، المخزون وحسابات الموردين. وعليه فعند إعداد التقرير عن احد بنود القوائم المالية قد لا يستطيع المراجع أحيانا أن يأخذ البند في عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية ويتعين عليه أن يفحص عن معلومات مالية أخرى. **ومن ثم يجب على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ في اعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التي سيتم إبداء الرأي عنها.**

**١٤- يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذي سيتم إعداد التقرير عنه.** فعلى سبيل المثال فإن رصيد حساب معين يوفر أساسا اقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية إذا أخذت كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن نطاق فحص المراجع سيكون اكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند في إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل.

**١٥- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن احد بنود القوائم المالية عبارة توضح إطار إعداد التقارير المالية الذي تم عرض البند وفقا له أو أن يشير إلى اتفاقية ما تحدد هذا الأساس. ويجب أن يذكر الرأي ما إذا كان البند قد تم إعداده- في كل جوانبه الهامة- بما يتفق مع الأساس المحاسبي المشار إليه.** ويوضح ملحق رقم (٢) أمثلة لتقارير المراجع عن عنصر من عناصر القوائم المالية.

**١٦- في حالة إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي على القوائم المالية بالكامل ينبغى على المراجع إعداد تقرير عن مكونات القوائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه المكونات ليست بالحجم الذي يجعلها تمثل جزءا كبيرا من القوائم المالية.** حيث أن إصدار تقرير عن مكون يمثل جزءا كبيرا من قوائم مالية تم إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي عنه قد يحول الانتباه عن التقرير عن القوائم المالية الكاملة.

## التقرير عن مدى الالتزام بالاتفاقات التعاقدية

١٧- قد يطلب من المراجع أن يعد تقريرا عن مدى التزام منشأة ما ببعض الأمور الواردة في اتفاقات تعاقدية، كصكوك السندات أو اتفاقات القروض. وغالبا ما تتطلب مثل هذه الاتفاقات من المنشأة الالتزام بمجموعة من الشروط تتعلق بأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقا أو وجود حظر على سداد توزيعات الأرباح أو وجود حظر على استخدام عائد بيع ممتلكات المنشأة.

**١٨- يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأي عن مدى التزام منشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحي الالتزام بأمور مالية ومحاسبية تدخل في نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية.** ومع ذلك فإذا وجد أن المهمة تتضمن أمورا خاصة تقع خارج نطاق خبرة المراجع يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان يحتاج لاستخدام عمل خبير متخصص في هذه الأمور.

**١٩- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عما إذا كانت المنشأة قد التزمت بشروط الاتفاقية.** ويوضح ملحق رقم (٣) أمثلة لتقارير المراجع عن الالتزام بالاتفاقات التعاقدية والمقدمة في صورة تقرير مستقل أو في صورة تقرير مصاحب للقوائم المالية.

## التقرير عن القوائم المالية الملخصة

٢٠- قد تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية تلخص القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها وذلك بغرض توفير المعلومات التي تناسب بعض مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بالحصول على ملخص للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. **وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن لا يصدر تقريرا عن القوائم المالية الملخصة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأي عن القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.**

٢١- يتم تقديم القوائم المالية الملخصة بتفاصيل أقل عن القوائم المالية السنوية. لذلك فإن مثل هذه القوائم يجب أن توضح الطبيعة المختصرة للمعلومات وأن تنبه القارئ إلى انه للحصول على تفهم أفضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها يتعين عليه أن يقرأ القوائم المالية الملخصة مع آخر قوائم مالية تمت مراجعتها والتي تتضمن كافة الافصاحات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المستخدم.

٢٢- يجب إعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية الملخصة لتحديد القوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم الملخصة منها ، مثل "المعلومات المالية الملخصة والمعدة من القوائم المالية التي تمت مراجعتها للعام المنتهي في ../../.....".

٢٣- لا تتضمن القوائم المالية الملخصة كافة المعلومات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المتبع في إعداد القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها. وعليه لا يستخدم المراجع عبارة "تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة" عند إبداء رأيه على القوائم المالية الملخصة.

**٢٤- يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية الملخصة العناصر الأساسية التالية وبالترتيب التالي:**

**(أ) العنوان : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.**

(ب) الموجه إليهم التقرير.

(ج) تحديد للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.

(د) إشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها ونوع الرأي الوارد بالتقرير.

(هـ) إبداء الرأى عما إذا كانت المعلومات الواردة فى القوائم المالية الملخصة متسقة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تم استخراجها منها. وفي حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريرا يبدي فيه رأياً معدلاً على القوائم المالية الكاملة إلا أن المراجع كان مقتنع بعرض القوائم المالية الملخصة، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يذكر انه بالرغم من اتساقها مع القوائم المالية الكاملة إلا أن القوائم المالية الملخصة قد تم استخراجها من قوائم مالية صدر عنها تقرير برأي معدل.

(و) عبارة أو إشارة إلى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية الملخصة والذي يبين انه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالي للمنشأة والمركز المالي لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التي تمت يتعين قراءة القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية الكاملة وتقرير مراقب الحسابات عليها.

(ز) تاريخ التقرير.

(ح) عنوان المراجع.

(ط) توقيع المراجع.

ويوضح ملحق رقم (٤) أمثلة لتقارير المراجع على القوائم المالية المختصرة.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (١)

# أمثلة لتقارير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.

## (أ) قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية

تقرير المراجع إلى..........

راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة..........................عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر.......... وهذه القائمة مسئولية إدارة الشركة و مسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القائمة في ضوء مراجعتنا لها.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقائمة المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القائمة المالية ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية.

إن سياسة الشركة هي إعداد القائمة المالية المرفقة على أساس المقبوضات والمدفوعات النقدية. ووفقا لهذا الأساس يتم تحقق الإيراد عند تحصيله وليس عند استحقاقه وكذلك يتم تحقق المصروفات عند سدادها وليس عند استحقاقها.

ومن رأينا أن القائمة المرفقة تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة خلال السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر....... طبقا لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح في الإيضاح رقم (..).

**تاريخ التقرير**

**توقيع المراجع**

**عنوان المراجع**

## (ب) القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبة الدخل

تقرير المراجع إلى...........

راجعنا القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبة الدخل لشركة................عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر.......... وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة و مسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القائمة في ضوء مراجعتنا لها.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القائمة المالية ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية.

ومن رأينا أن القائمة المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر....... وعن إيراداتها ومصروفاتها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا للأساس المحاسبي المستخدم لأغراض ضريبية الدخل كما هو موضح في الإيضاح رقم(..).

**تاريخ التقرير**

**توقيع المراجع**

**عنوان المراجع**

# ملحق (٢)
# مثال للتقارير عن عنصر من عناصر القوائم المالية



## (أ) بيـــان العمــلاء

تقرير المراجع إلى...........

راجعنا البيان الخاص بحسابات عملاء شركة...........عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر.......... وهذا البيان مسئولية إدارة الشركة و مسئوليتنا إبداء الرأي على هذا البيان في ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدم به البيان ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذا البيان.

ومن رأينا أن بيـــان العـــملاء يعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبه الهامة عن أرصدة العملاء بالشركة في ٣١ ديسمبر....... طبقا لمعايير المحاسبة المصرية.

**تاريخ التقرير**

**توقيع المراجع**

**عنوان المراجع**

## (ب) بيـــان المشـــــــاركة في الأربـــاح

تقرير المراجع إلى...........

راجعنا بيان المشاركة في الأرباح المرفق لشركة..............................عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر.......... وهذا البيان مسئولية إدارة شركة............ ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذا البيان في ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدم به البيان ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذا البيان.

ومن رأينا أن بيان المشاركة في الأرباح يعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبه الهامة عن حصة...........في أرباح شركة......... عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر....... وفقا لشروط عقود العمل بين ............والشركة المؤرخة في .../..../......

**تاريخ التقرير**

**توقيع المراجع**

**عنوان المراجع**

# ملحق (٣)
# مثال لتقرير عن الالتزام بمتطلبات ما

## تقرير منفصل

تقرير المراجع إلى...........

راجعنا مدى التزام شركة...........بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير الواردة في الفقرات من ( ) إلى ( ) من الاتفاقية المؤرخة .../.../...... مع بنك م.م.م.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة المتعلقة بالالتزام بمتطلبات ما ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عما إذا كانت شركة..............قد التزمت بمتطلبات الفقرات المشار إليها من الاتفاقية. وتتضمن أعمال المراجعة أيضا فحص اختباري ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا.

ومن رأينا أن الشركة كانت ، في كل الجوانب الهامة ، ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير المالية الواردة في فقرات الاتفاقية المشار إليها وذلك في .../..../......

**تاريخ التقرير**

**توقيع المراجع**

**عنوان المراجع**

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٤)
# أمثلة عن التقارير عن القوائم المالية الملخصة



## مثـــال لتـقريـــر بدون تحفظ عن قوائم مالية ملخصة

عندما يتم إبداء رأي غير متحفظ على القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها.

تقرير المراجع إلى...........

راجعنا القوائم المالية لشركة............عن السنة المالية المنتهية في .../..../...... والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة ، وذلك طبقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ.......... فقد أبدينا رأيا غير متحفظ على القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في .../..../.....والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة .

ومن رأينا أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتفق –في كل جوانبها الهامة– مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../.......

ومن اجل الحصول على تفهم اشمل للمركز المالي للشركة في ..../..../....... ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../....... وتقريرنا عليها.

**تاريخ التقرير**

**توقيع المراجع**

**عنوان المراجع**

**مثال لتقرير بتحفظ عن قوائم مالية ملخصة**

**فى حالة إبداء رأى متحفظ على القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها**

تقرير المراجع إلى ............. على القوائم المالية الملخصة لشركة............

راجعنا القوائم المالية لشركة............عن السنة المالية المنتهية في .../..../...... والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة ، وذلك طبقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ......... فقد أبدينا رأيا متحفظاً بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في .../..../..... والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة تعبر بوضوح وعدالة – في كل جوانبها الهامة– عن المركز المالي للشركة في ..../..../........ وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ فيما عدا –تضخم بند المخزون بمبلغ...........

ومن رأينا أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتفق –في كل جوانبها الهامة– مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../....... والتي أبدينا رأيا متحفظا عليها.

ومن اجل الحصول على تفهم اشمل للمركز المالي للشركة في ..../..../....... ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../....... وتقريرنا عليها.

**تاريخ التقرير**

**توقيع المراجع**

**عنوان المراجع**

# الإرشادات المصرية فى ممارسة عملية المراجعة

# الإرشادات المصرية فى ممارسة عملية المراجعة

# الإرشاد المصرى رقم (١٠٠٥)

# الاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة

# الإرشادات المصرية فى ممارسة عملية المراجعة
# الإرشاد المصرى رقم (١٠٠٥)
# الاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة



## المحتـــويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# الإرشادات المصرية فى ممارسة عملية المراجعة
# الإرشاد المصرى رقم (١٠٠٥)
# الاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة



## المقدمة

١- تتضمن معايير المراجعة المصرية مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية بالإضافة إلى الإرشادات ذات الصلة التي تسري على مراجعة القوائم المالية لأي منشأة بغض النظر عن حجمها وشكلها القانوني وملكيتها أو هيكلها الإداري أو طبيعة نشاطها.
وقد أدركت لجنة المعايير المصرية أن المنشآت الصغيرة أدت إلى إثارة عدد من اعتبارات المراجعة. ولا تضع الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة أية متطلبات جديدة لمراجعة المنشآت الصغيرة، كما أنها لا تقوم بعمل أي إعفاءات من متطلبات معايير المراجعة المصرية.

٢- ويهدف هذا الإرشاد إلى وصف الخصائص المشتركة التي توجد في المنشآت الصغيرة وأن يوضح كيفية تأثيرها على تطبيق معايير المراجعة المصرية. وتشمل هذه الإرشادات ما يلي:
(أ) مناقشة خصائص المنشآت الصغيرة.
(ب) إرشادات على تطبيق معايير المراجعة المصرية الصادرة على مراجعة المنشآت الصغيرة.

٣- وغالباً ما يكون المدير المالك لمنشأة صغيرة بحاجة إلى مساعدة في إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية. ويتناول القسم الثامن من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الاستقلالية. وعلى مراقبى الحسابات الذين يدرسون تقديم خدمات أخرى لعملاء مراجعة المنشأة الصغيرة الرجوع إلى الميثاق ومتطلبات الاستقلالية.

٤- ولتحديد طبيعة ومدى الإرشادات المتوفرة في هذا الإرشاد رأت لجنة المعايير توفير مستوى من الإرشاد يحظى بقبول في كل المراجعات التي تتم في المنشآت الصغيرة والتي ستساعد مراقب الحسابات في ممارسة الحكم المهني وذلك فيما يتعلق بتطبيق معايير المراجعة المصرية وعلى الرغم من ذلك لم يتم توفير إرشادات تفصيلية ذات طبيعة إجرائية حيث أن إصدار مثل تلك الإرشادات يمكن أن يعوق الممارسة السليمة للحكم المهني في عمليات المراجعة.

## خصائص المنشآت الصغيرة

٥- يقوم مراقب الحسابات الخاص بأي منشأة بمحاولة تكييف أسلوب المراجعة مع الظروف الخاصة بالمنشأة والمهمة. وتختلف مراجعة المنشآت الصغيرة عن مراجعة المنشآت الكبيرة حيث أن التوثيق فى الأول يكون أقل تعقيداً ، كما أن عمليات المراجعة في المنشآت الصغيرة عادة ما تكون اقل تعقيداً أيضاً ويمكن أداؤها باستخدام مساعدين أقل.

٦-ولا يتضمن معنى "منشأة صغيرة" في هذا السياق فقط حجم المنشأة ولكن أيضا خصائصها النوعية. ويمكن أن تشمل المؤشرات الكمية لحجم المنشأة مجموع الميزانيات و / أو الإيرادات و / أو عدد العاملين ولكن مثل تلك المؤشرات لا تكون حاسمة. ولذا فمن غير الممكن إعطاء تعريف مناسب للمنشأة الصغيرة في سياق كمي فقط.

٧- وتحقيقا لأغراض هذا الإرشاد ، فالمنشأة الصغيرة هي أي منشأة تتصف بما يلي:-

(أ) تتركز بها الملكية والإدارة في عدد صغير من الأفراد (غالبا ما يكون شخص[١] منفرد).

(ب) توافر واحد أو أكثر من النقاط التالية:

(١) مصادر قليلة للدخل.

(٢) سجلات غير معقدة

(٣) رقابة داخلية محدودة بالإضافة إلى احتمالية تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

٨- لا تعتبر الخصائص النوعية المذكورة أعلاه شاملة ولا قاصرة على المنشآت الصغيرة كما أنه ليس من الضرورة أن تتصف كل المنشآت الصغيرة بكل تلك الخصائص.
وتحقيقا لأغراض الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة تتصف المنشآت الصغيرة عادة بالخاصية (أ) وخاصية أو أكثر من الخصائص الواردة في الفقرة (ب).

## تركز الملكية والإدارة

٩- عادة ما يملك للمنشآت الصغيرة عدد قليل من الملاك ، وغالبا ما يكون مالك واحد. ويمكن أن يعين المالك مدير لإدارة المنشأة ولكن في اغلب الحالات يكون مشتركاً يوميا في إدارة المنشأة

---

[١] كلمة "شخص" تشير إلى الملكية بواسطة شخص طبيعي وليس بواسطة منشأة أخرى. أما المنشأة المملوكة بواسطة مشروع آخر يمكن اعتبارها منشأة صغيرة وذلك تحقيقا لأغراض هذا الإرشاد إذا توافر في المالك الخصائص ذات الصلة.

بشكل مباشر. وكذا الحال في حالة المنشآت الصغيرة غير محققة للربح ومنشآت القطاع العام على الرغم من وجود عدة أفراد غالبا ما يكون لهم مسئولية رسمية في المنشأة إلا انه يمكن أن يوجد القليل من الأفراد مشتركين في إدارة المنشأة على أساس يومي.



١٠- يستخدم هذا الإرشاد مصطلح "المدير المالك" للإشارة إلى ملاك المنشآت المشتركين في إدارة المنشأة على أساس يومي. وعندما لا يكون الملاك مشتركين في إدارة المنشأة على أساس يومي، يستخدم مصطلح "المدير المالك" للإشارة إلى كل من الملاك والى أي مديرين يتم تعيينهم لإدارة المنشأة.

## مصادر قليلة للدخل

١١- غالبا ما يكون للمنشآت الصغيرة مدى محدود من المنتجات أو الخدمات وتعمل من خلال موقع واحد أو عدد محدود من المواقع. ومثل تلك الخصائص تجعل من السهل على مراقب الحسابات الحصول على معرفة بالمنشأة وتسجيل تلك المعرفة و الاحتفاظ بها علي خلاف ما هو قائم في المنشآت الأكبر حجماً.ويمكن أن يكون تطبيق العديد من إجراءات المراجعة مباشراً في تلك الظروف. ويمكن أن توفر الإجراءات التحليلية أدلة مفيدة ، تقلل في بعض الأحيان من الحاجة إلى إجراءات تحقق أخرى. وبالإضافة إلى ذلك غالبا ما تكون مجتمعات العينة في المحاسبة في المنشآت الصغيرة محدودة ويسهل تحليلها.

## سجلات غير معقدة

١٢- تكون المنشآت الصغيرة بحاجة إلى الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية الكافية لأية متطلبات قانونية أو تنظيمية وإلى تلبية احتياجات المنشأة بما فى ذلك إعداد القوائم المالية ومراجعتها، وبالتالي يكون النظام المحاسبي بحاجة لأن يكون مصمماً بطريقة توفر تأكد مناسب عن:-

(أ) أنه تم تسجيل جميع المعاملات وغيرها من المعلومات المحاسبية التي كان ينبغي تسجيلها.

(ب) أن الأصول والالتزامات المسجلة في النظام المحاسبي موجودة وهي مسجلة بالمبالغ الصحيحة.

(ج) أنه سيتم اكتشاف الغش أو الخطأ في معالجة المعاملات المحاسبية.

١٣- تقوم اغلب المنشآت بتعيين عدد قليل من الأفراد يكونون مسئولون فقط عن حفظ السجلات. وبالتالي غالبا ما تكون وظائف حفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية غير معقدة. ويمكن أن يكون حفظ السجلات غير معقد أو ضعيف مما يؤدي إلى خطر اكبر وهو إمكانية أن تكون القوائم المالية غير دقيقة أو غير مكتملة. وبعض المنشآت يقومون بالاستعانة بمصدر خارجى لتسجيل بعض أو جميع سجلاتهم المحاسبية.



١٤- غالباً ما تجد المنشآت الصغيرة من الملائم استخدام حزم البرامج المحاسبية الجاهزة على الحاسبات الشخصية. ويكون بالطبع قد تم اختبار العديد من تلك الحزم واعتمادها ويمكن إذا تم اختيارها وتنفيذها بحرص أن توفر أساسا مناسبا لنظام محاسبي فعال ويمكن الاعتماد عليه.

## رقابة داخلية محدودة

١٥- أن أنظمة الرقابة الداخلية المعقدة غالباً ما تكون غير ضرورية ولا مرغوب فيها في حالة المنشآت الصغيرة بسبب حجمها المحدود واعتباراتها الاقتصادية. كما أن قلة عدد العاملين يحد من المدى الذي يكون فيه فصل الاختصاصات أمرا قابلا للتطبيق. وعلى الرغم من ذلك ففي الجوانب الهامة ـ حتى في المنشأة الصغيرة جدا ـ يمكن أن يكون من العملي تنفيذ درجة ما من فصل المهام أو شكل آخر من أنظمة الرقابة غير المعقدة ولكن الفعالة ، ويمكن أيضا أن يكون لأنظمة الرقابة الإشرافية التي يقوم المدير المالك بممارستها يوميا ، تأثير مفيد حيث يكون للمدير المالك مصلحة شخصية في حماية أصول المنشأة وقياس أداؤها والتحكم في أنشطتها.

١٦- يحتل المدير المالك مركز قيادي في المنشأة الصغيرة ومن ثم فإن الرقابة المباشرة للمدير المالك في اتخاذ جميع القرارات والقدرة على التدخل شخصيا في أي وقت لضمان الاستجابة الملائمة للظروف المتغيرة، غالباً ما تكون خصائص هامة لإدارة المنشآت الصغيرة . كما أن ممارسة تلك الرقابة من المدير المالك قد تعوض ضعف إجراءات الرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال في الحالات التي يكون فيها توزيع الاختصاصات محدوداً فى مجالات الشراء أو المصروفات النقدية ، تتحسن الرقابة الداخلية عندما يقوم المدير المالك شخصيا بتوقيع جميع الشيكات. وعندما لا يكون للمدير المالك علاقة بذلك تزداد مخاطر حدوث غش العاملين أو خطأهم وعدم اكتشافه.

١٧- في حين أن نقص التعقيد في الرقابة الداخلية لا يشير في حد ذاته إلى خطر غش أو خطأ مرتفع ، فإنه يمكن إساءة استغلال المركز المسيطر للمدير المالك، حيث يمكن أن يكون لتجاوز

الإدارة لأنظمة الرقابة تأثير عكسي هام على بيئة الرقابة في أي منشأة مما يؤدى إلى خطر متزايد متمثل في غش الإدارة أو تحريف هام في القوائم المالية ، على سبيل المثال يمكن أن يوجه المدير المالك الأفراد لتنفيذ عمليات صرف لم يكن من الممكن بصورة أو بأخرى تنفيذها في غياب المستندات المؤيدة.



١٨- إن تأثير المدير المالك واحتمال تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية على عملية المراجعة يعتمد بدرجة كبيرة على نزاهة واتجاهات ودوافع المدير المالك. وكما هو الحال في أية عملية مراجعة أخرى يقوم مراقب المنشأة الصغيرة بممارسة الشك المهني. ولا يجب أن يفترض مراقب الحسابات أن المدير المالك غير شريف أو أن أمانته مشكوك فيها ، ويعتبر ذلك عنصراً هاماً يجب على المراقب أخذه في الحسبان عند تقييم خطر المراجعة وتخطيط طبيعة ومدى عملية المراجعة وتقييم أدلة المراجعة وتقييم مصداقية إقرارات الإدارة.

## تعليق على تطبيق معايير المراجعة المصرية

١٩- يوفر التعليق التالي إرشادات تتعلق بتطبيق معايير المراجعة المصرية على مراجعة منشأة صغيرة ويعتبر هذا الإرشاد مكملا للإرشادات الموجودة في معيار المراجعة ذي الصلة ولا يكون بديلا عنه، كما أنه يضع في حسبانه الاعتبارات الخاصة المتعلقة بمراجعة المنشآت الصغيرة. ويقوم مراقب الحسابات من أجل المتطلبات الخاصة بمعايير المراجعة المصرية بالإشارة إلى معيار المراجعة المختص، وعندما ينطبق معيار مراجعة ، مبدئياً على مراجعة القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ـ مع عدم وجود اعتبارات خاصة تؤخذ فى الحسبان عند أداء عملية مراجعة منشأة صغيرة ـ لا يتم إعطاء إرشاد يخص هذا المعيار.

## معيار المراجعة المصرى رقم (٢١٠) شروط التكليف بعمليات المراجعة

٢٠- في العديد من الحالات لا يكون المديرين الملاك للمنشآت الصغيرة على دراية تامة بمسئولياتهم أو مسئوليات مراقبى حساباتهم. فعلى وجه الخصوص يمكن ألا يقدِّر المديرين الملاك أن القوائم المالية هي مسئولياتهم خاصة عندما يكون المدير المالك قد استعان بمصدر خارجي في إعداد القوائم المالية.

٢١- أحد أهداف خطاب الارتباط هو توصيل المسئوليات الخاصة بكل من المدير المالك و مراقب الحسابات توصيلا واضحا. ويوفر ملحق معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) مثال لخطاب ارتباط لمهمة مراجعة.

٢٢- تبين الفقرة "٧" من معيار المراجعة رقم (٢١٠) أن مراقب الحسابات قد يرغب في أن يضيف في خطاب الارتباط توقعات المراقب بالنسبة للحصول على إقرارات الإدارة المكتوبة وذلك فيما يتعلق بعملية المراجعة.

ويتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" من مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة أن الإدارة تعترف بمسئولياتها الخاصة بالعرض العادل والواضح للقوائم المالية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق و أنها قد اعتمدت القوائم المالية. بينما تتطلب معايير مراجعة مصرية أخرى بعض الإقرارات المحددة. ويمكن أن يقوم المراقب بدراسة إضافة توضيح في خطاب الارتباط خاص بالأمور المتوقعة التي على أساسها سيتم الحصول على إقرارات الإدارة. ويوفر ذلك فرصة للمراقب لإجراء مناقشة مع المدير المالك في بداية المهمة بخصوص أسباب الحصول على مثل تلك الإقرارات وتأثيرها المحتمل على تقرير مراقب الحسابات في حالة عدم الحصول على مثل تلك الإقرارات ، والتي يمكن أن تساعد على تجنب نشوء مشكلة قرب انتهاء عملية المراجعة كما أنها ستساعد أيضا مراقب الحسابات على دراسة الدلالات الضمنية للمراجعة وإعداد التقارير في حالة إذا كان المدير المالك غير قادر على عمل الإقرارات اللازمة أو يرفض عملها .

٢٣- وفي بعض الحالات يمكن أن يحدد مراقب الحسابات انه لن يكون ممكنا الحصول على أدلة مراجعة كافية لتكوين رأي على القوائم المالية بسبب أوجه الضعف التي يمكن أن تنشأ من خصائص المنشأة الصغيرة. وفي هذه الظروف ، يمكن أن يقرر المراقب عدم قبول المهمة أو الانسحاب من المهمة عقب قبوله لها. كما يمكن أن يقرر مراقب الحسابات الاستمرار في المهمة ولكن يقوم بإبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي ، وعلى المراقب مراعاة الفقرة "١٦" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" والتى تنص على أن المراقب لن يقوم عادة بقبول مهمة للمراجعة تكون فيها شروط المهمة مصاغة بشكل يجعل المراقب يعتقد بوجود حاجة للامتناع عن إبداء الرأي.

## معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠): "مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية"

٢٤- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠) من مراقب الحسابات الحصول على تفهم عام للإطار القانوني و النظامى الذي تخضع له المنشأة. وبخلاف تلك القوانين واللوائح التي ترتبط بصورة مباشرة بإعداد القوائم المالية ، يمكن أيضا أن توجد قوانين ولوائح توفر إطار قانوني لإدارة المنشأة والتي تكون رئيسية بالنسبة لقدرة المنشأة على إدارة نشاطها. وحيث أن أغلب المنشآت الصغيرة لها أنشطة غير معقدة فإن البيئة القانونية والتنظيمية التي تخضع لها تلك المنشآت الصغيرة تكون اقل تعقيدا من البيئة التي تعمل بها منشآت اكبر وأكثر تنوعاً.

٢٥- وبمجرد أن يقوم مراقب حسابات منشأة صغيرة بتحديد القوانين واللوائح الخاصة بالنشاط ذو الصلة ، يتم تسجيل تلك المعلومات بوصفها معلومات دائمة كجزء من معرفة المنشأة ويتم فحصها وتحديثها عند الضرورة في السنوات التالية.



## معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) :"الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة"

٢٦- تتطلب الفقرة "٥" من معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) من مراقب الحسابات تحديد الأشخاص الملائمين بالمنشأة المسئولين عن الحوكمة و الذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية المراجعة المتعلقة بالحوكمة. ويمكن أن يكون هيكل الحوكمة في منشأة صغيرة غير محدد بصورة جيدة أو يكون هؤلاء المسئولون عن الحوكمة في منشأة صغيرة هم نفس الأفراد المسئولين عن إدارة المنشأة. ويمكن أيضا أن تشمل الأزواج أو غيرهم من الأقارب الذين يكونون غير مشتركين في الإشراف على المنشأة أو الرقابة عليها على أساس يومي. ويقوم المراقب بتحديد من المسئول عن الإشراف والرقابة والتوجيه في المنشأة الصغيرة.

## معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠): "الأهمية النسبية في المراجعة"

٢٧- تعرف "الأهمية النسبية" في "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" كالتالي: (تعتبر المعلومة هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمين اعتماداً على تلك القوائم. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه. وعليه فإن مفهوم الأهمية النسبية يمدنا بنقطة بداية أو نقطة نهاية و ليست خاصية أو صفة نوعية يجب أن تتوافر فى المعلومات حتى تكون مفيدة .

*مرحلة التخطيط*

٢٨- تحقيقا لأغراض تخطيط عملية المراجعة يكون من الضروري بصورة عامة تقييم الأهمية النسبية من منظور كمي ونوعي وأحد أغراض هذا الحكم المبدئي بخصوص الأهمية النسبية يتمثل في تركيز انتباه المراقب إلى أكثر بنود القوائم المالية أهمية أثناء تحديد إستراتيجية المراجعة. وفى ضوء عدم وجود أي إصدارات رسمية أو مهنية عن كيفية تقييم الأهمية النسبية من منظور كمي ، يقوم المراقب في كل حالة بتطبيق الحكم المهني في ضوء الظروف، وتتمثل أحد المناهج لتقييم الأهمية النسبية الكمية هي استخدام نسبة من رقم أساسي في القوائم المالية قد يكون:

- الربح أو الخسارة قبل الضريبة (معدلة "إذا كان مناسبا" بأية بنود غير عادية مثل مرتب المدير المالك).
- الإيراد
- مجموع الميزانية.



٢٩- غالبا في حالة المنشآت الصغيرة ، لا يكون مشروع القوائم المالية متاحاً لمراقب الحسابات في بداية عملية المراجعة. وعندما يكون هذا هو الحال يستخدم المراقب أفضل معلومات متاحة في ذلك الوقت ويمكن استخدام ميزان المراجعة للعام الجاري إذا كان متاحاً. وغالبا يمكن الحصول على تقدير للإيراد عن الفترة الجارية بصورة أسهل من الحصول على تقدير الربح (أو الخسارة) أو تقدير لمجموع الميزانية. وأحد الاتجاهات الشائعة في الحكم الأولي على الأهمية النسبية يتمثل في حساب الأهمية النسبية على القوائم المالية التي تمت مراجعتها للعام السابق بعد تعديلها بأية أمور معلومة تتصل بالعام محل المراجعة.

٣٠- يمكن أن يكون تقييم الأهمية النسبية كنسبة مئوية للنتائج قبل الضريبة غير ملائما عندما تكون المنشأة قد بلغت نقطة التعادل أو بالقرب منها حيث أنها يمكن أن تعطي مستوى منخفض غير مناسب للأهمية النسبية مؤديا ذلك إلى إجراءات مراجعة مكثفة غير ضرورية. وفي مثل تلك الحالات يمكن أن يطبق المراقب أسلوب النسبة المئوية ، على سبيل المثال ، على إجمالى الإيراد أو إجمالى الميزانية. وفي غير ذلك يمكن تقييم الأهمية النسبية بالنظر إلى المستويات التي تم تقييمها للأهمية النسبية في الأعوام السابقة والمستوى الطبيعي للنتائج. وبالإضافة إلى دراسة الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل ، يقوم المراقب بدراسة الأهمية النسبية في علاقتها بأرصدة الحسابات الفردية وفئات المعاملات والافصاحات.

*تقييم الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة*

٣١- أيا كان الأساس الذي يمكن أن يستخدم لتقييم الأهمية النسبية لأغراض التخطيط لعملية المراجعة ، يقوم المراقب بإعادة تقييم الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة. ويتم ذلك في ضوء الأرقام المتوقعة للنسخة النهائية من القوائم المالية ، بعد أخذ كل التسويات المتفق عليها والمعلومات التي تم الحصول عليها أثناء سير عملية المراجعة.

٣٢- على الرغم من أن الأهمية النسبية في مرحلة إعداد التقارير يتم حسابها في سياق كمي، فلا توجد قيمة أولية واضحة حيث يوجد مدى من القيم يقوم المراقب بممارسة الحكم في نطاقه. وبالنسبة للمبالغ التي تتعدى الحد الأقصى للمدى فتعتبر هامة أما بالنسبة للمبالغ التي تقل عن الحد الأدنى فيمكن أن تعتبر غير هامة ، وذلك على الرغم من أن أياً من الافتراضين يمكن إثبات عدم سلامته إذا تم تطبيق اعتبارات نوعية.



٣٣- بالإضافة إلى ذلك ، فعلى الرغم من أن التخطيط يمكن أن يكون مستندا على تقييم كمي للأهمية النسبية ، فإن رأي المراقب سيضع في اعتباره ليس فقط المبالغ ولكن أيضا الطبيعة النوعية للتحريفات غير المعدلة التي لم يتم تسويتها فى القوائم المالية .

## معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠): "الإجراءات التحليلية"

*الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة*

٣٤- يقوم مراقب الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة. ويمكن أن تكون طبيعة ومدى الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمراجعة منشأة صغيرة مقيداً بوقت تشغيل المعاملات بواسطة المنشأة الصغيرة ، ونقص المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في هذه النقطة الزمنية ، ويمكن ألا يكون للمنشآت الصغيرة قوائم مالية دورية أو شهرية يمكن استخدامها في الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط. وكبديل لذلك يمكن أن يقوم المراقب بأداء فحص مختصر لدفتر الأستاذ العام أو غيره من السجلات المحاسبية التي يمكن أن تكون متاحة. وفي العديد من الحالات يمكن ألا يكون هناك معلومات موثقة يمكن استخدامها لهذا الغرض ، ويمكن للمراقب الحصول على المعلومات المطلوبة من خلال المناقشة مع المدير المالك.

*الإجراءات التحليلية كجزء من إجراءات التحقق التحليلية*

٣٥- غالبا ما تكون الإجراءات التحليلية وسيلة اقتصادية وفعالة للحصول على الأدلة التي يطلبها المراقب. ويقوم المراقب بتقييم أنظمة الرقابة المتعلقة حول إعداد المعلومات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية وعندما تكون مثل تلك الأنظمة الرقابية فعالة يكون لدى المراقب ثقة اكبر في مصداقية المعلومات وبالتالي في نتائج الإجراءات التحليلية.

٣٦- في بعض الأحيان يمكن أن يكون استخدام نموذج تنبؤي غير معقد فعالا ، على سبيل المثال في حالة توظيف منشأة صغيرة لعدد معروف من العاملين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة سيتمكن المراقب عادة باستخدام تلك البيانات من تقدير إجمالي تكاليف الأجور والمرتبات للفترة بدرجة عالية من الدقة ، مما يوفر أدلة مراجعة لبند جوهرى في القوائم المالية و يقلل من الحاجة لأداء اختبارات تفاصيل تتعلق بالأجور والمرتبات. أن استخدام مدى واسع من النسب التجارية المعترف بها (مثل هوامش الربح لأنواع مختلفة من منشآت التجزئة) غالباً ما يكون فعالاً في الإجراءات التحليلية لتوفير أدلة تدعم معقولية البنود المسجلة. ويمكن أن يكون مدى الإجراءات التحليلية في مراجعة منشأة صغيرة محدودا بسبب عدم توفر المعلومات التي تبنى عليها الإجراءات التحليلية.

٣٧- غالبا ما تكون الإجراءات التحليلية التنبؤية وسيلة فعالة لاختبار الاكتمال، بشرط أن يمكن التنبؤ بالنتائج بدرجة معقولة من الدقة والثقة. ويمكن أن يشير الاختلاف عن النتائج المتوقعة إلى احتمالية الحذف الذي لم يتم اكتشافه بواسطة اختبارات التحقق التحليلية.

٣٨- على الرغم من ذلك ، توفر الأنواع المختلفة من الإجراءات التحليلية مستويات مختلفة من التأكد. فالإجراءات التحليلية التي ترتبط ـ على سبيل المثال ـ بتنبؤ إجمالي الدخل الإيجارى لمبنى مقسم إلى وحدات سكنية ، آخذاً في الحسبان المعدلات الإيجارية وعدد الوحدات السكنية والوحدات الشاغرة ، يمكن أن يكون مصدراً مقنعاً جداً للأدلة، ومن ثم قد لا يكون هناك حاجة لإجراء إختبارات التفاصيل للحصول على مزيد من الإثبات. وبخلاف ذلك يمكن أن يكون حساب ومقارنة الهوامش كوسيلة لتأكيد الإيراد ، مصدراً للأدلة أقل إقناعاً ولكنه يمكن أن يوفر تأييدا مفيداً لو استخدم مع إجراءات مراجعة أخرى.

*الإجراءات التحليلية كجزء من الفحص الكلي*

٣٩- عادة ما تكون الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها في هذه المرحلة من المراجعة مشابهة جدا لتلك التي قد تستخدم في مرحلة التخطيط للمراجعة وتشمل ما يلي:

- مقارنة القوائم المالية للعام الحالي بالأعوام السابقة.
- مقارنة القوائم المالية مع أية موازنات أو توقعات الإدارة.
- فحص الاتجاهات لأي نسب هامة في القوائم المالية.

- دراسة ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بشكل مناسب أية تغييرات في المنشأة يكون المراقب على دراية بها.
- الاستفسار عن أية خصائص غير مفسرة أو غير متوقعة في القوائم المالية.



## معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠): " المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى"

٤٠- هناك العديد من الطرق لاختيار البنود من اجل الاختبار ، وتمثل اعتبارات الكفاءة والفاعلية الأساس في اختيار المراقب للأسلوب المناسب. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراقب فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (١٠٠٪ فحص).

(ب) اختيار بنود محددة.

(ج) المراجعة بالعينة.

٤١- أن مجتمعات العينات الصغيرة التي تتواجد عادة في المنشآت الصغيرة قد تجعل من الممكن اختبار الأتي :

(أ) ١٠٠٪ من مجتمع العينة.

(ب) ١٠٠٪ من جزء من مجتمع العينة ، على سبيل المثال: جميع البنود التي تتعدى مبلغ محدد، أو تطبيق الإجراءات التحليلية على رصيد المجتمع ، إذا كان هاماً.

٤٢- عندما لا يتم استخدام الطرق المذكورة أعلاه للحصول على أدلة المراجعة ، يقوم المراقب باستخدام الإجراءات التي تتعلق بعينة المراجعة وهي نفس المبادئ الأساسية التي تتطبق على كل من المنشآت الصغيرة والكبيرة. ويقوم المراقب باختيار بنود العينة بطريقة تجعل من المتوقع أن تكون تلك العينة ممثلة للمجتمع.

## معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٥): "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها "

٤٣- طبقا للفقرة "٤" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) ، تكون الإدارة مسئولة عن عمل قياسات و إفصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية. كما أن الإدارة أيضا تعتبر مسئولة عن وضع إجراءات محاسبية وإجراءات لإعداد التقارير المالية لتحديد قياسات و أفصاحات القيمة العادلة واختيار طريقة التقييم المناسبة وتحديد ودعم أية افتراضات هامة مستخدمة بالصورة المناسبة وإعداد التقييم و التأكيد على أن العرض والإفصاح لقياسات القيمة العادلة تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.

٤٤- طبقا للفقرة "١١" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)، فى بعض الحالات يمكن أن يكون قياس القيمة العادلة وبالتالي الإجراءات المعدة من قبل الإدارة لتحديد القيمة العادلة بسيطة و موثوق فيها، و مثال لذلك أن تكون الإدارة قادرة على الرجوع إلى الأسعار المعلنة لتحديد القيمة العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول التي تحتفظ بها المنشأة. و مع ذلك فإن بعض قياسات القيمة العادلة تكون أكثر تعقيدا من غيرها بشكل متأصل وترتبط بعدم تأكد متعلق بحدوث لأحداث مستقبلية أو نتائجها وبالتالي فإن الافتراضات التي تبنى على أساس الحكم الشخصى يجب أن تتم كجزء من عملية القياس.

٤٥- قد لا يملك المدير المالك لمنشأة صغيرة الخبرة اللازمة لأداء المسئوليات المشار إليها في الفقرة "٤٣" لقياسات القيمة العادلة وذلك بخلاف تلك التي تستند على الأسعار المعلنة. ويدرك المراقب أن استخدام عمل خبير، مثل مثمن مستقل ، يمكن أن يشكل تكلفة كبيرة بالنسبة للمنشأة الصغيرة. ومع هذا يوصي المراقب المدير المالك باستخدام عمل خبير إذا استلزمت الظروف ذلك .

٤٦- يمكن أن تشكل أي مساعدة يقدمها المراقب خطرا لاستقلالية المراجعة. وعلى المراقب الرجوع إلى الفقرات من "٨-١٧١" إلى "٨-١٧٦" من الميثاق للتعرف على خدمات التقييم التي يمكن أن تشكل تهديداً للاستقلالية وأدوات الحماية المحتملة التي يمكن وضعها في الاعتبار.

٤٧- تتطلب الفقرة "٦٣" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) من المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية الافتراضات الهامة ، بما فى ذلك ما إذا كانت تعكس بصدق نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ بعض طرق العمل المحددة نيابة عن المنشأة متى كانت ذات صلة بقياسات و إفصاحات القيمة العادلة. ونظراً للأسباب الموضحة في الفقرة "٤٥" قد يرى المدير المالك انه ليس من الممكن توفير الإقرار المطلوب ، إلا أن مسئولية عمل قياسات القيمة العادلة والافصاحات الواردة في القوائم المالية يقع على المدير المالك. وإذا رفض المدير المالك توفير الإقرار المطلوب، فإن ذلك يمثل قيداً على نطاق المراجعة وفي هذه الحالة يقوم المراقب بإبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.

## معيار المراجعة المصري رقم (٥٥٠): "الأطراف ذوي العلاقة"

٤٨- غالبا ما تقع معاملات هامة بين المنشأة الصغيرة والمدير المالك، أو بين المنشأة الصغيرة والمنشآت ذات الصلة بالمدير المالك. ونادرا ما يكون للمنشآت الصغيرة سياسات رشيدة وقواعد منظمة لمعاملات الأطراف ذوى العلاقة. وبالفعل تعتبر معاملات الأطراف ذوى العلاقة صفة منتظمة للعديد من المنشآت التي يملكها ويديرها فرد أو أسرة. وعلاوة على ذلك فيمكن ألا يفهم المدير المالك تعريف الطرف ذو العلاقة فهما تاما خاصة عندما تعتبر المعايير المحاسبية الخاصة بذلك بعض العلاقات ذات صلة والبعض الآخر غير ذلك. إن توفير إقرارات الإدارة فيما يتعلق باكتمال الإفصاح يمكن أن يستلزم بعض التفسيرات التي يقدمها المراقب عن التعريف الفني للطرف ذو العلاقة.

٤٩- يقوم مراقب حسابات المنشأة الصغيرة عادة بأداء إجراءات تحقق عند تحديد الأطراف ذوي العلاقة ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة. وعلى الرغم من ذلك إذا قام المراقب بتقييم خطر معاملات أطراف ذوى علاقة لم يتم الإفصاح عنها على أنه منخفض فلا داعى لأداء إجراءات تحقق مكثفة ، وغالبا ما يعمل المراقب كمراقب حسابات لمنشآت أخرى مرتبطة بالمنشأة الصغيرة الأمر الذي يمكن أن يساعده في تحديد الأطراف ذوي العلاقة.

٥٠- يمكن أن تساعد معرفة المراقب العميقة بالمنشأة الصغيرة على تحديد الأطراف ذوي العلاقة، والتي تكون في العديد من الأحيان ، مع المنشآت التي تقع تحت سيطرة المدير المالك. ويمكن أن تساعد تلك المعرفة أيضا المراقب في تقييم ما إذا كانت معاملات الأطراف ذوي العلاقة يمكن أن تكون قد حدثت دون أن يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة.

## معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

*الأحداث اللاحقة التي تقع بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات*

٥١- ليس من المعتاد بالنسبة للمنشآت الصغيرة أن يطلب منها إعداد تقرير بعد مدة وجيزة من نهاية الفترة. وغالبا ما يمر وقت أطول بين نهاية الفترة وقيام المدير المالك بالمنشآت الصغيرة باعتماد أو توقيع قوائمها المالية عنها في المنشآت الكبيرة. وبالتالي تكون الفترة التي يجب أن تغطيها إجراءات المراقب المتعلقة بالأحداث اللاحقة أطول عند مراجعة منشأة صغيرة مما يتيح فرصة اكبر لحدوث أحداث لاحقة من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية. ويتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) من المراقب أداء إجراءات لتغطية الفترة بأكملها من نهاية الفترة وحتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

٥٢- تعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي يقوم مراقب حسابات منشأة صغيرة بأدائها على المعلومات المتاحة، وعلى وجه التحديد ، المدى الذي تم به تحديث السجلات المحاسبية منذ تاريخ نهاية الفترة. وعندما تكون السجلات المحاسبية غير محدثة ولا تكون محاضر اجتماعات المديرين معدة، فيمكن أن تأخذ الإجراءات التى يقوم بها المراقب فى هذا الشأن شكل الاستفسار من المدير المالك ويتم تسجيل إجابات المدير المالك وفحص كشوف حسابات البنوك. وتعطي الفقرة "٥" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) أمثلة على بعض الأمور التي يمكن أن تكون ملائمة للمراقب ليقوم بدراستها في سياق تلك الاستفسارات.

٥٣- يمكن للمراقب ـ اعتمادا على الظروف ـ أن يدرس ضرورة أن يغطي خطاب التمثيل الأحداث اللاحقة. وعادة ما يؤرخ خطاب التمثيل في نفس يوم تقرير مراقب الحسابات مغطيا بذلك الفترة بأكملها منذ نهاية الفترة.

٥٤- إن الإرشاد بشأن إجراءات المراقب المتعلقة بالأحداث اللاحقة (إن وجدت )، في الفترة ما بين اعتماد القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها، تتوافر في إرشادات معيار المراجعة المصري رقـم (٧٠٠) " تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة".

*الأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تم إصدارها*

٥٥- كما يحدث في العديد من المنشآت الصغيرة ، إذا تم عقد الاجتماع العام السنوى مباشرة بعد تاريخ الاجتماع الذي يتم فيه اعتماد أو توقيع القوائم المالية ، فلا تتطلب الفترة الواقعة بين الاثنين أي اعتبارات منفصلة من قبل المراقب حيث أن تلك الفترة تكون قصيرة جداً.

٥٦- إذا أصبح المراقب على دراية بحقيقة تؤثر على القوائم المالية تأثيرا هاما ، يقوم المراقب في تلك الحالة بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية تتطلب تعديلاً. ويقوم بمناقشة هذا الأمر مع الإدارة كما يتخذ الإجراء المناسب للظروف القائمة.

## معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠): " الاستمرارية"

٥٧- يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف الصعبة فيمكن أن تستجيب المنشآت الصغيرة بسرعة لفرص النجاح ولكنها قد تفتقد الاحتياطيات لدعم عملياتها.

٥٨- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) أن يدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت هناك أية أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا جوهريا يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار، وتتضمن الظروف التي لها صلة محددة بالمنشآت الصغيرة ، مخاطر احتمال توقف البنوك والمقرضين الآخرين، عن دعم المنشأة ، أو إمكانية فقدان مورد رئيسي أو عميل هام أو موظف رئيسى أو الخسارة المحتملة لحق التشغيل بموجب رخصة أو امتياز أو أي اتفاق قانوني آخر.

٥٩- يقدم معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠) إرشادات بشأن إجراءات المراجعة الإضافية التي يمكن أن تكون ذات صلة عندما يتم تحديد الأحداث أو الظروف التي من شأنها أن تثير شكا جوهريا يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار. ويمكن أن تشمل مثل تلك الإجراءات فحصا للمستندات مثل التدفقات النقدية وتوقعات الربح. وعند مراجعة منشأة صغيرة لا يتوقع المراقب عادة أن يجد توقعات تفصيلية ترتبط بدراسة الاستمرارية. وعلى الرغم من ذلك يقوم المراقب بمناقشة وضع المنشأة مع المدير المالك وبخاصة تمويل المنشأة على المدى المتوسط والمدى البعيد ويقوم المراقب بدراسة تلك المناقشات في ضوء الوثائق المؤيدة ومعرفة المراقب بالنشاط كما يسعى للحصول على إقرار مكتوب من المدير المالك يتعلق بالأمور التي تم تحديدها.

٦٠- عندما يتم تمويل المنشأة الصغيرة بدرجة كبيرة بواسطة قرض من المدير المالك، قد يكون من المهم عدم سحب مثل تلك الأموال. على سبيل المثال، يمكن أن يعتمد استمرار منشأة صغيرة ـ تعاني من ضائقة مالية ـ على تقديم المدير المالك قرض مساند للمنشأة لصالح البنوك أو غيرها من المؤسسات المالية. وفي مثل تلك الظروف يقوم المراقب بفحص الوثائق المستندية الملائمة الخاصة للتأكد من وجود قرض المدير المالك المساند. وعندما تكون المنشأة معتمدة على دعما إضافيا من المدير المالك يقوم المراقب بدراسة قدرة المدير المالك على الوفاء بالالتزامات بموجب ترتيبات الدعم وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن يطلب المراقب إقرارا مكتوبا من المدير المالك يؤكد فيه نيته و فهمه.

## معيار المراجعة المصرى رقم (٥٨٠): "إقرارات الإدارة"

٦١- تنص الفقرة "٦" من معيار المراجعة المصرى رقم (٥٨٠) على انه عندما تتعلق أقرارات الإدارة بأمور هامة متعلقة بالقوائم المالية يجب على المراقب أن:

(أ) يحصل على أدلة مراجعة موثقة من داخل أو خارج المنشأة.

(ب) يقوم بتقييم مدى معقولية التأكيدات المقدمة من الإدارة و مدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراقب بما فيها الإقرارات الأخرى.

(ج) دراسة ما إذا كان مقدمى الإقرارات على دراية تامة بهذه الأمور.

٦٢- تنص الفقرة رقم "٧" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) على أن الإقرارات من الإدارة لا يمكن أن تكون بديلا لإجراءات المراجعة الأخرى التي يتوقع المراقب أن تكون متوفرة، وإذا لم يستطع المراقب الحصول على مثل تلك الأدلة فإن ذلك قد يشكل قيداً على نطاق عمل المراقب وعليه أن يقوم بدراسة تأثيرات ذلك على تقريره. وعلى الرغم من ذلك ففي بعض الحالات قد يكون إقرار الإدارة هو دليل المراجعة الوحيد الذي قد يتوقع المراقب توفره بشكل معقول.



٦٣- في ضوء الخصائص المحددة للمنشآت الصغيرة قد يجد المراقب انه من الملائم الحصول على إقرارات مكتوبة من المدير المالك خاصة باكتمال ودقة السجلات المحاسبية والقوائم المالية (على سبيل المثال انه تم تسجيل كل الإيراد). ولا توفر مثل تلك الإقرارات ، بنفسها، أدلة مراجعة كافية. ويقوم المراقب بتقييم الإقرارات في ضوء نتائج إجراءات المراجعة الأخرى ذات الصلة ومعرفة المراقب بالنشاط وبالمدير المالك، كما يأخذ في الاعتبار ـ في بعض الظروف المحددة ـ أنه سيكون من المعقول توقع توفر أدلة مراجعة أخرى. وتنخفض إمكانية حدوث سوء فهم بين المراقب والمدير المالك عندما يقوم المدير بتأكيد الإقرارات الشفهية كتابةً.

٦٤- بسبب طبيعة المنشآت الصغيرة، قد يكون من رأي المدير المالك عدم إمكان توفير بعض الإقرارات المحددة. ويمكن أن يكون هذا الحال على وجه الخصوص بالنسبة للإقرارات المحددة في معايير المراجعة المصرية أرقام (٢٤٠) و (٥٤٥) و (٥٧٠) (راجع الفقرات "٤٧" ، "٥٩" ، "٦٠" من هذا الإرشاد)، عندئذ على المراقب مناقشة أسباب طلب مثل تلك الإقرارات وتأثيرها المحتمل على تقرير مراقب الحسابات مع المدير المالك في حالة عدم الحصول عليها. وكما هو مذكور في الفقرة "٢٢" من هذا الإرشاد يمكن أن يكون من المفيد مناقشة تلك الإقرارات مع الإدارة عند الاتفاق على شروط المهمة.

## معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠): "المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها"

٦٥- يقرأ مراقب الحسابات المعلومات الأخرى لتحديد أوجه الاختلاف الهامة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها. وغالبا ما تشمل الأمثلة على "المعلومات الأخرى" المرافقة للقوائم المالية لمنشأة صغيرة تحليل الإيراد و بيان المصروفات التي غالبا ما تكون ملحقة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها لأغراض ضريبية وتقرير الإدارة.

# ملحق رقم (١)
# لا ينطبق فى مصر

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق رقم (٢)
# أين تجد اعتبارات مراجعة المنشآت الصغيرة



يبين الجدول أدناه معايير المراجعة المصرية التي تم بناءً عليها إعداد الإرشادات المصرية في ممارسة عملية مراجعة منشأة صغيرة .

| معيار المراجعة المقرر | العنوان | أين تجد اعتبارات مراجعة المنشآت الصغيرة |
|---|---|---|
| ٢١٠ | شروط التكليف بعمليات المراجعة | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٢٢٠ | مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).<br>معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" . |
| ٢٣٠ | توثيق أعمال المراجعة | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٢٤٠ | مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية | معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠). |
| ٢٥٠ | مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٢٦٠ | الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٣٠٠ | تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية | معيار المراجعة المصرى رقم (٣٠٠) |

| معيار المراجعة المقرر | العنوان | أين تجد اعتبارات مراجعة المنشآت الصغيرة |
|---|---|---|
| ٣١٥ | تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام | معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥). |
| ٣٢٠ | الأهمية النسبية في المراجعة | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٣٣٠ | إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها | معيار المراجعة المصرى رقم (٣٣٠). |
| ٥٠٠ | أدلة المراجعة | معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠). |
| ٥٢٠ | الإجراءات التحليلية | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٥٣٠ | المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة (١٠٠٥). |
| ٥٤٥ | مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٥٥٠ | الأطراف ذوي العلاقة | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٥٦٠ | الأحداث اللاحقة | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٥٧٠ | الاستمرارية | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٥٨٠ | إقرارات الإدارة | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |
| ٧٠٠ | تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة | معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) ، ومعيار المراجعة المصرى رقم (٧٠١) |

| معيار المراجعة المقرر | العنوان | أين تجد اعتبارات مراجعة المنشآت الصغيرة |
|---|---|---|
| ٧٢٠ | المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها | الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). |

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود

# المعيار المصري لمهام الفحص المحدود
# رقم (٢٤١٠)
# الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها

# المعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠)
# الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها



## المحتويات

ملحق (١): مثال لخطاب ارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية
ملحق (٢): الإجراءات التحليلية التي يقوم المراقب بدراستها في أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية
ملحق (٣): مثال لخطاب بإقرارات الإدارة
ملحق (٤): أمثلة لتقارير فحص محدود للقوائم المالية الدورية
ملحق (٥): أمثلة لتقارير فحص محدود باستنتاج متحفظ للخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق
ملحق (٦): أمثلة لتقارير باستنتاج مُتحفظ لقيد على نطاق عمل المراقب لم تفرضه الإدارة
ملحق(٧): أمثلة على تقارير باستنتاج عكسي بسبب الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق

# المعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠)
# الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار لمهام الفحص المحدود إلى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن المسئوليات المهنية للمراقب عندما يأخذ على عاتقه القيام بمهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية الخاصة بعميل المراجعة ، وبشأن شكل ومحتوى التقرير. ويستخدم مصطلح مراقب في هذا المعيار لمهام الفحص المحدود ليس بسبب أن المراقب يقوم بمهمة مراجعة ولكن بسبب أن نطاق هذا المعيار مقصور على عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية التي يقوم بها مراقب الحسابات على القوائم المالية للمنشأة.

٢- تحقيقا لأغراض هذا المعيار فإن القوائم المالية الدورية هي قوائم مالية تعد وتعرض طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وتشمل إما مجموعة من القوائم المختصرة أو الكاملة لفترة تعد اقصر من العام المالي للمنشأة.

**٣- وينبغي على المراقب المكلف بأداء عملية فحص محدود للمعلومات المالية الدورية أن يقوم بأداء هذا الفحص طبقا لهذا المعيار.** ويتفهم المراقب من خلال أداء مراجعة القوائم المالية السنوية طبيعة المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية فيها. وعندما يكلف المراقب بمهمة فحص للقوائم المالية الدورية فإن هذا التفهم يتم تحديثه من خلال استفساراته في سياق عملية الفحص المحدود ، كما يساعد هذا التفهم المراقب في التركيز على الاستفسارات التي يجب عملها وغيرها من الإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص المحدود التي يجب تطبيقها.

## المبادئ العامة لمهمة الفحص المحدود

**٤- على المراقب الالتزام بنفس المتطلبات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الخاصة بالمنشأة.** وتحكم تلك المتطلبات الأخلاقية المسئوليات المهنية لمراقب الحسابات وعلى الأخص فيما يتعلق بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.

**٥- ينبغي على المراقب تنفيذ إجراءات مراقبة الجودة التي تطبق في كل عملية على حده.** وتتضمن عناصر مراقبة الجودة التي ترتبط بكل عملية ، مسئوليات قيادة المؤسسة المتعلقة بالجودة في مهمة المراجعة والمتطلبات الأخلاقية ، وقبول واستمرار العلاقات مع العميل ، وغير ذلك من المهام المحددة ، واختبار فريق المهام وأداء عملية المراجعة و المتابعة.



**٦- ينبغي على مراقب الحسابات تخطيط عملية الفحص وأدائها متخذا نوعا من الشك المهني ومدركا لإمكانية حدوث ظروف قد تستدعي القيام بتعديل هام في القوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.** ويعني اتخاذ أسلوب الشك المهني أن المراقب يقوم بعمل تقييم انتقادى وبعقل يقظ لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها وأن يكون منتبها إلى الأدلة التي تناقض بعضها أو تدعو إلى التساؤل بشأن مصداقية المستندات أو الإقرارات التي تقدمها إدارة المنشأة.

## أهداف مهام الفحص المحدود

٧- يعتبر الهدف من عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية هو تمكين المراقب ، استنادا إلى عملية الفحص المحدود من إبداء استنتاج عما إذا كان ، قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية غير معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويقوم المراقب بعمل الاستفسارات كما يقوم بأداء الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود وذلك حتى يمكنه تقليل خطر إبداء استنتاج غير ملائم إلى مستوى مقبول ، بعدم وجود تحريفات مؤثرة أو جوهرية فى القوائم المالية الدورية.

٨- يختلف الهدف من عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية اختلافا جوهريا عن الهدف من عملية مراجعة تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية. فلا توفر عملية فحص محدود لقوائم مالية دورية أساسا لإبداء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٩- يعتبر الفحص ، على خلاف عملية المراجعة ، غير مصمم للحصول على درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية الدورية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة. ويتكون الفحص من عمل استفسارات وبصورة أساسية من الأشخاص المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق

الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويمكن أن يؤدي الفحص المحدود إلى وصول أمور هامة إلى علم المراقب تؤثر على القوائم المالية الدورية ، ولكنه لا يوفر جميع الأدلة التي قد تكون مطلوبة فى عملية المراجعة.

## الاتفاق على شروط المهمة

**١٠- ينبغي أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة.**



١١- عادة ما تسجل الشروط المتفق عليها للمهمة في خطاب الارتباط أو في صورة أخرى مناسبة لمثل هذا التعاقد. ويساعد مثل هذا النوع من المراسلات على تجنب سوء الفهم بخصوص طبيعة المهمة وعلى وجه التحديد هدف ونطاق عملية الفحص المحدود، ومسئوليات الإدارة ، و مسئوليات المراقب، ودرجة التأكد التي يتم الحصول عليها ، وطبيعة وشكل التقرير. وعادة ما يغطي الخطاب الأمور التالية:

- هدف عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية.
- نطاق عملية الفحص المحدود.
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية الدورية.
- مسئولية الإدارة عن وضع والحفاظ على نظام رقابة داخلية فعال متعلق بإعداد القوائم المالية الدورية .
- مسئولية الإدارة عن إعداد جميع السجلات المالية والمعلومات ذات الصلة المتاحة لمراقب الحسابات.
- موافقة الإدارة على تزويد المراقب إقرارات مكتوبة لتأكيد الإقرارات التي تم إعدادها شفاهة أثناء عملية الفحص المحدود بالإضافة إلى الإقرارات الواردة في سجلات المنشأة.
- الشكل والمحتوى المتوقع للتقرير الواجب إصداره بما فى ذلك تحديد المرسل إليه التقرير.
- موافقة الإدارة على أن يشير أي مستند يحتوي على قوائم مالية دورية إلى أن تلك القوائم قد تم فحصها بمعرفة مراقب حسابات المنشأة و أن تقرير الفحص المحدود مرفق أيضا في المستند.

وهناك نموذج توضيحي لخطاب الارتباط موضح في الملحق (١) من هذا المعيار ويمكن أيضا أن تدمج شروط مهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية مع شروط مهمة مراجعة القوائم المالية السنوية.

## إجراءات عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

## تفهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها

**١٢- للتخطيط و لأداء المهمة ، ينبغي على المراقب التوصل إلى تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية فيها حيث أنها ترتبط بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والدورية وذلك حتى يتمكن من :**

**(أ) تحديد أنواع التحريفات الهامة المحتملة ودراسة احتمالية حدوثها.**

**(ب) اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود التي ستمد المراقب بأساس لإعداد تقرير عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

١٣- كما ينص معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" فإن مراقب الحسابات الذي قام بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لفترة سنوية أو أكثر يحصل على تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها ، حيث أنها ترتبط بإعداد القوائم المالية السنوية وذلك للقيام بعملية المراجعة. وعند التخطيط لعملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية يقوم المراقب بتحديث هذا التفهم. كما يحصل المراقب أيضا على تفهم كاف لعناصر الرقابة الداخلية التى ترتبط بإعداد القوائم المالية الدورية حيث انه يمكن أن تختلف عن تلك العناصر حيث أنها ترتبط بالمعلومات المالية السنوية.

١٤- يستخدم المراقب تفهمه للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها لتحديد الاستفسارات الواجب عملها والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود الواجب تطبيقها ،كما يقوم بتحديد الأحداث المحددة والمعاملات والتأكيدات التي يمكن أن توجه إليها الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية أو غيرها من إجراءات الفحص المحدود الواجب تطبيقها.

١٥- وعادة ما تتضمن الإجراءات التي يقوم المراقب بأدائها لتحديث تفهمه للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها ، ما يلي:

- الإطلاع على المستندات الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات الفحص المحدود للفترات الدورية السابقة للسنة الحالية والفترة الدورية المقابلة للعام السابق ، وذلك

ليتمكن من تحديد الأمور التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية للفترة الحالية.

- دراسة أية مخاطر هامة بما فى ذلك خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها في عملية مراجعة القوائم المالية للعام السابق.
- قراءة احدث معلومات مالية سنوية و المعلومات المقارنة للفترة الدورية السابقة.
- دراسة الأهمية النسبية مع الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق حيث انها ترتبط بالقوائم المالية الدورية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات الواجب تطبيقها وتقييم تأثير التحريفات.
- دراسة طبيعة أية تحريفات هامة ومؤثرة تم تصحيحها بالإضافة إلى أية تحريفات غير هامة تم تحديدها ولم يتم تصحيحها في القوائم المالية الخاصة بالعام السابق.
- دراسة الأمور المحاسبية المالية الهامة والأمور الخاصة بإعداد التقارير التي يمكن أن يكون لها أهمية مستمرة مثل أوجه الضعف الهام في الرقابة الداخلية.
- دراسة نتائج أي إجراءات مراجعة تم أداؤها فيما يخص القوائم المالية للعام الحالي.
- دراسة نتائج أي عمليات مراجعة داخلية تم أداؤها والإجراءات اللاحقة التي قامت بها الإدارة.
- الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر إمكانية تحريف القوائم المالية الدورية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش والتدليس.
- الاستفسار من الإدارة عن تأثير التغييرات في أنشطة المنشأة.
- الاستفسار من الإدارة عن أية تغييرات هامة في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي من تلك التغييرات على إعداد القوائم المالية الدورية.
- الاستفسار من الإدارة عن إجراءات إعداد القوائم المالية الدورية ومصداقية السجلات المحاسبية ذات الصلة التي تم مطابقتها أو تسويتها مع القوائم المالية الدورية.

١٦- يقوم المراقب بتحديد طبيعة إجراءات الفحص المحدود ، إن وجدت ، وذلك ليتم أدائها على المكونات، ومتى كان ذلك مطلوباً ، يقوم بتوصيل مثل تلك الأمور للمراقبين الآخرين المشتركين في الفحص المحدود. وتشمل العوامل التي يجب دراستها الأهمية النسبية للقوائم المالية الدورية الخاصة بالمكونات و خطر التحريف فيها وتفهم المراقب للمدى الذي يمكن معه للرقابة الداخلية أن تكون مركزية أو لا مركزية عند إعداد مثل تلك المعلومات.

**١٧- حتى يمكن التخطيط و أداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية ، ينبغي على مراقب الحسابات الذى تم تعيينه حديثا ويكون لم يقم بأداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية بعد ، طبقا لمعايير المراجعة المصرية ، أن يحصل على تفهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها حيث أنها ترتبط بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والدورية.**



١٨- يساعد هذا الفهم مراقب الحسابات فى أن يقوم بتركيز الاستفسارات التي يتم عملها والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود التي يتم تطبيقها عند أداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية طبقا لهذا المعيار. وكجزء من الحصول على هذا الفهم عادة ما يقوم مراقب الحسابات بعمل استفسارات من مراقب الحسابات السابق ، ومتى كان ذلك ممكناً ، يقوم بفحص مستندات المراقب السابق لعملية المراجعة السنوية السابقة ولأي فترات دورية سابقة في العام الحالي يكون المراقب السابق قد قام بفحصها. وعند القيام بذلك يقوم المراقب بدراسة طبيعة أية تحريفات تم تصحيحها وأية تحريفات اكتشفت بمعرفة المراقب السابق لم يتم تصحيحها وأية مخاطر هامة بما فى ذلك خطر تجاوزات الإدارة للرقابة وأية أمور محاسبية هامة أو أية أمور متعلقة بإعداد التقارير التي يمكن أن يكون لها أهمية مستمرة مثل أوجه الضعف الهام في الرقابة الداخلية.

## الاستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود

**١٩-على المراقب أن يقوم بعمل استفسارات وبصورة أساسية من الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ،ويقوم بأداء الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود لتمكين المراقب من التوصل لاستنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه - استنادا على الإجراءات التي تم أداؤها - ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

٢٠- عادة لا يتطلب الفحص المحدود اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال التفتيش أو الملاحظة أو المصادقات. وعادة ما تقتصر الإجراءات الخاصة بأداء فحص محدود للقوائم المالية الدورية على عمل الاستفسارات بصورة أساسية من الأفراد المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وعلى تطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود ولا تشمل

تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها والتي تخص أمور محاسبية هامة تتعلق بالقوائم المالية الدورية. ويؤثر تفهم المراقب للمنشـأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ونتائج تقييم الخطر المتعلق بعملية المراجعة السابقة ودراسة المراقب للأهمية النسبية حيث أنها ترتبط بالمعلومات المالية الدورية ، على طبيعة ومدى الاستفسارات التي يجب عملها والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود المطبقة.



٢١- عادة ما يقوم المراقب بأداء الإجراءات التالية:

- الإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمسئولون عن الحوكمة وغيرهم من اللجان المناسبة لتحديد الأمور التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية والاستفسار بشأن أمور تم التعامل معها في الاجتماعات التي لا يتوافر لها محاضر ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية.
- دراسة تأثير الأمور التي أدت إلى حدوث تعديلات في تقرير المراجعة أو الفحص المحدود أو التسويات المحاسبية أو التحريفات التي لم يتم تسويتها- إن وجدت - وذلك أثناء عملية المراجعة أو الفحص المحدود السابق.
- الاتصال – حيثما كان ملائما – مع المراقبين الآخرين الذين يقومون بأداء عملية فحص لمعلومات مالية دورية للتقرير عن عناصر هامة متعلقة بالمنشأة.
- الاستفسار من أعضاء الإدارة المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وغيرها حسبما يكون ذلك ملائما بشأن ما يلي:
  - ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .
  - ما إذا كان قد حدثت أية تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها.
  - ما إذا كانت هناك أية معاملات جديدة تستلزم تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
  - ما إذا كانت القوائم المالية الدورية تحتوي على أية تحريفات تم معرفتها و لم يتم تصحيحها.
  - الأمور غير العادية أو المعقدة التي يمكن أن تكون قد أثرت على القوائم المالية الدورية مثل تجميع الأعمال أو التخلص من جزء من النشاط.
  - الافتراضات الهامة المتعلقة بقياس القيمة العادلة أو الافصاحات وإتجاهات الإدارة وقدرتها على القيام بأعمال معينة نيابة عن المنشأة.
  - ما إذا كانت معاملات الأطراف ذوى العلاقة قد تم معالجتها بصورة ملائمة

والإفصاح عنها في القوائم المالية الدورية.

- التغييرات الهامة في الارتباطات والالتزامات التعاقدية.
- التغييرات الهامة في الالتزامات الطارئة بما فى ذلك القضايا أو الدعاوي.
- الالتزام بتعهدات الدين.
- الأمور التي أُثير حولها تساؤلات في سياق تطبيق إجراءات الفحص المحدود.
- المعاملات الهامة التي حدثت في الأيام الأخيرة من الفترة الدورية أو الايام الأولى في الفترة الدورية المقبلة.
- المعرفة بأي أعمال غش ـ أو الشك في احتمالية وجودها ـ تؤثر على المنشأة وتتعلق بـما يلي:
  - الإدارة
  - الموظفين الذين يلعبون أدوارا هاما في الرقابة الداخلية.
  - غيرهم حيث يمكن أن يكون للغش تأثير هام على القوائم المالية الدورية.
- التعرف على أية ادعاءات بالغش أو اشتباه في غش يؤثر على القوائم المالية الدورية للمنشأة والتي بُلغت بمعرفة الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللين أو المنظمين أو غيرهم.
- التعرف على أية أوجه فعلية أو محتملة لعدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على القوائم المالية الدورية.

• تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الدورية المصممة لتحديد العلاقات والبنود كل على حده و التي يتضح أنها غير عادية والتي يمكن أن تعكس تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية الدورية. ويمكن أن تشمل الإجراءات التحليلية تحليلات للنسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار ويمكن أداؤها يدويا أو باستخدام أساليب الحاسب الآلي. ويحتوي الملحق ٢ من هذا المعيار على أمثلة للإجراءات التحليلية التي يمكن للمراقب أن يقوم بدراستها عند أداء فحص محدود للقوائم المالية الدورية.

• إستعراض القوائم المالية الدورية ودراسة ما إذا كان قد نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٢٢- يمكن أن يقوم المراقب بأداء العديد من إجراءات الفحص المحدود قبل أو في وقت واحد مع إعداد المنشأة للقوائم المالية الدورية. على سبيل المثال يمكن أن يكون من العملي تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها والبدء في قراءة محاضر الجلسات ذات العلاقة قبل نهاية الفترة الدورية. حيث أن أداء بعض إجراءات الفحص المحدود في هذه التوقيتات أمر قد يسمح بالتحديد المبكر ودراسة أية أمور محاسبية هامة تؤثر على القوائم المالية الدورية.



٢٣- يكون المراقب الذي يقوم بالفحص المحدود للقوائم المالية الدورية أيضا مكلفا بأداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة. ومن اجل الكفاءة والملاءمة يمكن للمراقب أن يقرر أداء بعض إجراءات المراجعة بالتزامن مع فحص القوائم المالية الدورية. فعلى سبيل المثال يمكنه استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص القوائم المالية الدورية في عملية المراجعة السنوية. ويمكن للمراقب أيضا ، في وقت الفحص الدوري أن يقرر أداء ، إجراءات مراجعة يتعين أداؤها تحقيقا لأغراض عملية مراجعة القوائم المالية السنوية مثل أداء إجراءات المراجعة على معاملات هامة أو غير عادية حدثت خلال الفترة مثل تجميع الأعمال أو إعادة الهيكلة أو معاملات هامة خاصة بالإيرادات.

٢٤- لا يتطلب فحص القوائم المالية الدورية عادة تأكيد الاستفسارات عن القضايا أو الدعاوى. وبناء عليه ففى العادة يكون إرسال خطاب استفسار لمحامي المنشأة غير ضروري. ومع ذلك يمكن أن تكون المراسلات المباشرة مع محامي المنشأة فيما يخص القضايا أو الدعاوي ملائمة إذا نما إلى علم المراقب ما يجعله يتساءل عما إذا كانت القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ويعتقد المراقب أن محامي المنشأة يمكن أن يكون على علم بمعلومات وثيقة الصلة بالموضوع.

**٢٥- ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة بـأن القوائم المالية الدورية تتفق مع السجلات المحاسبية المعنية أو يمكن مطابقتها معها** . ويمكن أن يحصل المراقب على أدلة بأن القوائم المالية الدورية تتفق مع السجلات المحاسبية المعنية بمقارنتها مع :

(أ) السجلات المحاسبية مثل دفتر الأستاذ العام أو المرفقات الرئيسية التي تتفق أو يمكن مطابقتها مع السجلات المحاسبية.

(ب) غيرها من البيانات المؤيدة في سجلات المنشأة حسب الضرورة.

**٢٦- ينبغي أن يستفسر المراقب عما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث حتى تاريخ تقرير الفحص المحدود التي يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح في المعلومات المالية الدورية.** وليس من الضروري على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات أخرى لتحديد الأحداث التي تحدث بعد تاريخ تقرير الفحص المحدود.



**٢٧- ينبغي على المراقب الاستفسار عما إذا كانت الإدارة قد قامت بتغيير تقييمها لفرض استمرارية المنشأة. وعندما يصبح المراقب - كنتيجة لهذا الاستفسار أو غيره من إجراءات الفحص- على دراية بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا هام لفرض استمرارية المنشأة ينبغي على المراقب القيام بما يلي:**

**(أ) الاستفسار من الإدارة بشأن خططها للإجراءات المستقبلية المبنية على فرض استمرارية المنشأة وجدوى تلك الخطط وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن ناتج تلك الخطط سيقوم بتحسين الموقف.**

**(ب) دراسة ملاءمة الإفصاح عن مثل تلك الأمور في القوائم المالية الدورية.**

٢٨- من الممكن أن تكون الأحداث والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً في مدى قدرة المنشأة على الإستمرارية موجودة في تاريخ القوائم المالية السنوية أو يمكن تحديدها نتيجة للاستفسارات من الإدارة أو في سياق أداء إجراءات فحص أخرى .وعندما تتوافر لدى المراقب مثل هذه الأمور أو الظروف بالاستفسار من الإدارة عن خططها للعمل في المستقبل مثل خططها لتصفية الأصول أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الدين أو تقليل أو تأجيل النفقات أو زيادة رأس المال. كما يقوم أيضا بالاستفسار عن جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن ناتج مثل تلك الخطط سوف يقوم بتحسين الموقف. وعلى الرغم من ذلك فعادة لا يكون من الضروري على المراقب أن يقوم بتأييد جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت نتائج مثل تلك الخطط ستحسن الموقف أم لا.

**٢٩- إذا بلغ المراقب أي من المعلومات التي تجعله يتساءل عن مدى الحاجة لإجراء تسوية هامة في القوائم المالية الدورية لتكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ، ينبغي عليه إجراء استفسارات إضافية أو أداء إجراءات أخرى تمكنه من إبداء الإستنتاج الذي توصل إليه في تقرير الفحص المحدود.** على

سبيل المثال إذا أدت إجراءات الفحص المحدود التي يقوم بها المراقب إلى جعله يتساءل عما إذا كانت معاملة بيع هامة تم تسجيلها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق يقوم المراقب في تلك الحالة بأداء إجراءات إضافية كافية للإجابة على هذه التساؤلات مثل مناقشة شروط المعاملة مع أفراد التسويق والمحاسبة من ذوي المناصب العليا أو قراءة عقد البيع.





## تقييم التحريفات

**٣٠- ينبغي على المراقب أن يقوم بتقييم ، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة(سواء بصورة منفردة أو مجمعة ) التي تم الوقوف عليها تعتبر هامة بالنسبة للقوائم المالية الدورية.**

٣١- بعكس مهمة المراجعة فإن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية يكون غير مصمم للحصول على تأكد معقول بأن هذه القوائم خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة ، وعلى الرغم من ذلك فإن التحريفات التي تنمو إلى علم المراقب ، بما فى ذلك الافصاحات غير الملائمة ، يتم تقييمها بصورة منفردة أو مجمعة لتحديد ما إذا كان مطلوب عمل تسوية هامة على القوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٣٢- يمارس المراقب الحكم المهنى عند تقييمه الأهمية النسبية لأية تحريفات لم تقم المنشأة بتصحيحها. ويقوم بدراسة عدة أمور مثل طبيعة وسبب ومقدار التحريفات و ما إذا كانت التحريفات قد نشأت فى العام السابق أو فى الفترة الدورية من العام الحالى و تأثير التحريفات المحتملة على الفترات الدورية المستقبلية أو السنوية .

٣٣- على المراقب تحديد قيمة ما ، و عليه عدم تجميع التحريفات التي تقل مبالغها عن هذه القيمة لأن المراقب يتوقع ألا يكون هناك تأثير هام وواضح على القوائم المالية الدورية من تجميع مثل هذه المبالغ. وعند قيامه بذلك يضع المراقب في اعتباره حقيقة أن تحديد الأهمية النسبية يرتبط باعتبارات كمية ونوعية وكيفية وأن التحريفات بالنسبة للمبالغ الصغيرة نسبيا قد يكون لها رغم ما ذكر تأثير هام على القوائم المالية الدورية.

## إقرارات الإدارة

**٣٤- ينبغي على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة بشأن ما يلي:**

**(أ) اعتراف الإدارة بمسئولياتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.**

**(ب) أن القوائم المالية الدورية تعد وتعرض طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

**(ج) أنها تعتقد أن تأثير تلك التحريفات غير المصححة التي قام المراقب بتجميعها خلال عملية الفحص غير هامة سواء كانت بصورة منفردة أو مجمعة على القوائم المالية الدورية ومأخوذة ككل مع عمل ملخص بمثل تلك البنود أو يتم إلحاقه بالإقرارات المكتوبة.**

**(د) أنها قد أفصحت للمراقب عن كل الحقائق الهامة المرتبطة بأي عمليات غش أو اشتباه بغش تكون الإدارة على علم بها والتي قد تكون ذات تأثير على المنشأة.**

**(هـ) أنها قد أفصحت للمراقب عن نتائج تقييمها لمخاطر أن القوائم المالية الدورية يمكن أن تكون قد حرفت تحريفا هاما ومؤثرا نتيجة للغش.**

**(و) أنها أفصحت للمراقب بجميع أوجه عدم الالتزام الفعلية أو الممكنة بالقوانين واللوائح التي يجب أن يؤخذ تأثيرها في الحسبان عند إعداد القوائم الدورية.**

**(ز) أنها أفصحت للمراقب عن جميع الأحداث الهامة التي حدثت بعد تاريخ الميزانية وحتى تاريخ تقرير الفحص المحدود والتي يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح في القوائم المالية الدورية.**

٣٥- يحصل المراقب على إقرارات إضافية حسبما يكون ذلك ملائما ترتبط بأمور محددة خاصة بنشاط المنشأة وهناك نموذج لخطاب إقرارات الإدارة موضح في الملحق ٣ من هذا المعيار.

## مسئولية المراقب عن المعلومات المرافقة

**٣٦- ينبغي على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية الدورية لدراسة ما إذا كان أي من تلك المعلومات لا تتفق بصورة هامة مع القوائم المالية الدورية.** وإذا قام المراقب بتحديد عدم اتساق هام ، يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية الدورية أو أية معلومات أخرى بحاجة إلى تعديل. وإذا كان هناك ضرورة لعمل تعديل في القوائم المالية الدورية ورفضت الإدارة عمل ذلك التعديل يقوم المراقب بدراسة

تأثيرات ذلك على تقرير الفحص المحدود. وإذا كان من الضروري عمل تعديل في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة عمل ذلك التعديل يقوم المراقب بدراسة إضافة فقرة في تقرير الفحص تصف عدم الاتساق الهام أو اتخاذ أية إجراءات أخرى مثل منع صدور تقرير الفحص المحدود أو الانسحاب من المهمة. على سبيل المثال يمكن أن تقوم الإدارة بعرض أسس قياس بديلة للإيرادات تصور الأداء المالي بصورة أفضل من القوائم المالية الدورية، حيث قد تعطي هذه الأسس البديلة أهمية زائدة أو تكون غير محددة بوضوح أو لم يتم تسويتها تسوية واضحة مع القوائم المالية الدورية بحيث تؤدي للحيرة وتكون مضللة.



**٣٧- إذا نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن المعلومات الأخرى تبدو أنها تتضمن تحريفا هاماً لحقيقة ما، عندئذ ينبغي عليه مناقشة هذا الأمر مع إدارة المنشأة.** ولدى قيام المراقب بقراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الهام، قد يترآى له تحريف هام واضح للحقائق (على سبيل المثال معلومات ، غير مرتبطة بأمور مدرجة في القوائم المالية الدورية تم إدراجها أو عرضها بصورة غير صحيحة) وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة يضع المراقب في اعتباره صحة المعلومات الأخرى وردود أفعال الإدارة للاستفسارات التي قام بها مراقب الحسابات وما إذا كان هناك اختلافات صحيحة للأحكام أو الآراء وما إذا كان عليه أن يطلب من الإدارة التشاور مع الغير المؤهل لحل التحريف الواضح للحقيقة، وإذا كان التعديل ضروري لتصحيح التحريف الهام للحقيقة، ورفضت الإدارة تنفيذ هذا التعديل، يقوم المراقب بدراسة اتخاذ إجراء إضافي حسبما يكون ذلك ملائما مثل إخطار المسئولون عن الحوكمة والحصول على الاستشارة القانونية.

## المراسـلات

**٣٨- عندما ينمو إلى علم المراقب (كنتيجة لأداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية ) ما يجعله يعتقد انه من الضروري عمل تسوية هامة للمعلومات المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ينبغي عليه إبلاغ هذا الأمر في أسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة.**

**٣٩- عند عدم استجابة الإدارة لإجراء التسوية الهامة المقترحة وفقاً لحكم المراقب الشخصي، وبالشكل المناسب وخلال فترة زمنية معقولة، ينبغي عليه إبلاغ المسئولين عن الحوكمة.** ويتم هذا الإبلاغ بالسرعة الممكنة، إما شفاهة أو كتابة. ويتأثر قرار المراقب فيما إذا كان سيقوم بالإبلاغ شفاهة أو كتابة بعوامل مثل طبيعة وحساسية وأهمية الأمر الذي يجب إبلاغه وتوقيت مثل هذه المراسلات. وعندما يتم إبلاغ المعلومة شفاهة يقوم المراقب بتوثيق هذا الإبلاغ.

**٤٠- عند عدم إستجابة المسئولين عن الحوكمة ـ طبقاً لحكم المراقب الشخصي بإجراء التسوية المقترحة بالشكل المناسب ـ خلال فترة زمنية معقولة، ينبغي على المراقب دراسة ما يلي:**

**(أ) ما إذا كان سيقوم بتعديل التقرير أم لا.**

**(ب) إمكانية الانسحاب من المهمة.**

**(ج) إمكانية الإعتذار عن التكليف بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية.**

**٤١- عندما ينمو إلى علم المراقب – كنتيجة لأداء فحص القوائم المالية الدورية – ما يجعله يعتقد في وجود غش أو عدم الإلتزام بالقوانين أو اللوائح ينبغي عليه إبلاغ هذا الأمر بأسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة.** ويتأثر تحديد المستوى الملائم من الإدارة باحتمالية تواطؤ أو تورط عضو من أعضاء الإدارة. كما يقوم المراقب أيضا بدراسة الحاجة لإعداد تقارير بشأن تلك الأمور للمسئولين عن الحوكمة ودراسة تأثير ذلك على عملية الفحص.

**٤٢- ينبغي على المراقب إبلاغ الأمور ذات الصلة بالحوكمة والتي تنشأ عن فحص القوائم المالية الدورية للمسئولين عن الحوكمة.** كنتيجة لأداء الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية يمكن أن يصبح المراقب على دراية بالأمور التي في رأيه تعتبر هامة وذات صلة بهؤلاء المسئولون عن الحوكمة وفي إشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية والإفصاح. ويقوم المراقب بإبلاغ هذه الأمور لهؤلاء المسئولون عن الحوكمة.

## إعداد تقارير عن طبيعة ومدى و نتائج الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

٤٣- ينبغي على المراقب إصدار تقرير مكتوب يحتوي على ما يلي :

(أ) عنوان ملائم.

(ب) الموجه إليهم التقرير ، حسبما تقتضي ظروف المهمة.

(ج) تحديد القوائم المالية التي تم فحصها بما فى ذلك تحديد كل عنوان لكل من العبارات الموجودة في مجموعة القوائم المالية المختصرة أو الكاملة والتاريخ والفترة التي غطتها القوائم المالية الدورية.

(د) إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل و الواضح ، ويتم تضمين التقرير أن الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية والعرض العادل لها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(هـ) وفي الظروف الأخرى ، يتم تضمين التقرير أن الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(و) عبارة أن المراقب مسئول عن إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية استنادا إلى عملية الفحص المحدود.

(ز) عبارة أنه تم فحص القوائم المالية الدورية طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) ، "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " وعبارة أن مثل هذا الفحص يتكون من عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية وعن تطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود.

(ح) عبارة أن الفحص المحدود يقل بشكل جوهري في نطاقه عن عملية مراجعة تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية، وبالتالي فهو لا يمكن المراقب من الحصول على تأكد بأنه سيصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد تتكشف في عملية مراجعة ، وبناء عليه فهو لا يبدى رأي مراجعة.

(ط) إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل، فعلي المراقب إستنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا

**لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية) .**

**(ي) وفي الظروف الأخرى ، استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية ).**

**(ك) تاريخ التقرير .**

**(ل) موقع البلد أو المنطقة التي يقوم فيها المراقب بالممارسة.**

**(م) توقيع المراقب .**

ويوضح الملحق رقم (٤) نموذج تقرير فحص محدود .

٤٤- تظل مسئولية المراقب في صياغة الاستنتاج عن نتائج الفحص على النحو الموضح بالفقرتين ٤٣ (ط ) ، ( ى ) قائمة، على الرغم مما قد تلزمه بعض القواعد القانونية، التي تحكم فحص القوائم المالية الدورية من صياغة مختلفة لاستنتاجاته.

## الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق

**٤٥- ينبغي على المراقب إبداء إستنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي عندما ينمو إلى علمه ما يجعله يعتقد أنه ينبغي عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

٤٦- إذا نمت أمور إلى علم المراقب تجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية قد تأثرت أو ربما قد تتأثر تأثيرا هاما بسبب الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق ولم تقم الإدارة بتصحيح القوائم المالية الدورية ، يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود. ويصف التعديل طبيعة الخروج عن تطبيق الإطار ، وإذا كان ذلك ممكنا ، يذكر آثار ذلك على القوائم المالية الدورية. وإذا كانت المعلومات التي يعتقد مراقب الحسابات أنها لازمة للإفصاح المناسب غير موجودة في القوائم المالية الدورية يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص - وإذا كان ذلك عمليا - بإضافة المعلومات اللازمة في تقرير الفحص.وعادة ما يتم إتمام التعديل في تقرير الفحص المحدود بواسطة إضافة فقرة إيضاحية لتقرير الفحص المحدود وإصدار إستنتاج متحفظ .

ويوضح الملحق (٥) من هذا المعيار نموذج لتقارير فحص محدود بإستنتاج متحفظ.

٤٧- عندما يكون تأثير الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية هام وجوهري بالنسبة للقوائم المالية الدورية إلى الحد الذي يرى معه المراقب إن إبداء استنتاج متحفظ غير مناسب للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية الدورية، فعلي المراقب إبداء إستنتاج عكسي ويوضح الملحق (٧) من هذا المعيار نموذج لتقارير فحص محدود بإستنتاج عكسي.

## قيد على نطاق عمل المراقب

٤٨- عادة ما يمنع القيد على نطاق عمل المراقب من استكمال الفحص المحدود.

**٤٩- عندما يكون المراقب غير قادر على استكمال الفحص المحدود ، ينبغي عليه إبلاغ المستوى الملائم من الإدارة وهؤلاء المسئولون عن الحوكمة كتابة بأسباب عدم قدرته على استكمال الفحص المحدود ، ودراسة ما إذا كان من الملائم إصدار تقرير فحص محدود.**

## قيد على نطاق عمل المراقب مفروض من قبل الإدارة

٥٠- لا يقبل المراقب مهمة فحص محدود لقوائم مالية دورية إذا كانت معرفة المراقب المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أن المراقب سيكون غير قادر على استكمال الفحص المحدود بسبب وجود قيد على نطاق عمل المراقب مفروض من قبل إدارة المنشأة.

٥١- إذا حدث ، بعد قبول المراقب للمهمة، أن قامت الإدارة بفرض قيد على نطاق عمل المراقب في الفحص ، يطلب المراقب إزالة هذا القيد. وإذا رفضت الإدارة عمل ذلك يكون المراقب غير قادر على استكمال الفحص و إبداء استنتاج. وفي مثل هذه الحالات يقوم المراقب بإبلاغ المستوى الملائم من الإدارة وهؤلاء المسئولون عن الحوكمة كتابة بأسباب عدم قدرته على استكمال الفحص المحدود. وعلى الرغم من ذلك إذا نمت أمور إلى علم المراقب تجعله يعتقد بضرورة عمل تسوية هامة في القوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق يقوم المراقب بإبلاغ مثل تلك الأمور طبقا للإرشادات الواردة في الفقرات من "٣٨" إلى "٤٠".

٥٢- يقوم المراقب أيضا بدراسة المسئوليات القانونية والتنظيمية بما فى ذلك متطلب إصدار تقرير فحص محدود. وفي حالة وجود مثل هذا المتطلب، يقوم المراقب بالامتناع عن إبداء إستنتاج ويقدم في تقرير الفحص أسباب عدم استكمال الفحص المحدود. وعلى الرغم من ذلك إذا نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد بضرورة عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق يقوم المراقب بتضمين التقرير مثل هذا الأمر.



## قيود أخرى على نطاق عمل المراقب

٥٣- يمكن أن يحدث قيد على نطاق عمل المراقب بسبب ظروف أخرى بخلاف القيد على نطاق عمل المراقب المفروض من قبل الإدارة. وفي مثل هذه الظروف عادة ما يكون المراقب غير قادر على استكمال الفحص المحدود وإبداء إستنتاج و عليه أن يسترشد بالفقرات "٥١" و "٥٢" وعلى الرغم من ذلك يمكن أن يكون هناك بعض الظروف النادرة التى يكون فيها القيد على نطاق عمل المراقب مرتبط بواحدة أو أكثر من الأمور المحددة و التى هي هامة إلا أنها لا تعتبر حسب حكم المراقب جوهرية على القوائم المالية الدورية. في مثل هذه الظروف يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود بالإشارة إلى انه ، فيما عدا الأمر المشار إليه في الفقرة الإيضاحية في تقرير الفحص المحدود فقد تم أداء الفحص المحدود طبقا لهذا المعيار ويصدر إستنتاج متحفظ. ويوضح الملحق (٦) من هذا المعيار نموذج تقارير فحص محدود بإستنتاج متحفظ.

٥٤- يمكن أن يكون المراقب قد قام بإصدار رأي متحفظ في عملية مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد على نطاق عمل المراقب في عملية المراجعة تلك. ويقوم المراقب بدراسة ما إذا كان هذا القيد مازال موجوداً. وفي حالة استمرار وجوده ، عليه بيان أثر ذلك على تقرير الفحص المحدود.

## فرض الاستمرارية وأوجه عدم التأكد الجوهرية

٥٥- في بعض الظروف يمكن إضافة فقرة توجيه الانتباه إلى تقرير الفحص المحدود دون التأثير على إستنتاج المراقب ، وذلك للتركيز على أمر يتم إضافته في إيضاح متمم للقوائم المالية الذي يناقش بصورة مكثفة هذا الأمر. ومن المفضل إضافة هذه الفقرة بعد فقرة الاستنتاج وعادة ما تشير إلى حقيقة أن الإستنتاج غير متحفظ.

**٥٦- إذا تم عمل إفصاح مناسب عن مشاكل الاستمرارية في القوائم المالية الدورية ينبغي على مراقب الحسابات إضافة فقرة توجيه الانتباه( بتقرير الفحص المحدود) وذلك لإيضاح عدم وجود تأكد هام يتعلق بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري بشأن فرض استمرارية المنشأة.**



٥٧- يمكن أن يكون مراقب الحسابات قد قام بتعديل تقرير مراجعة سابق أو تقرير فحص محدود بواسطة إضافة فقرة توجيه الانتباه بإلقاء الضوء على عدم تأكد هام يرتبط بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة . وفي حالة استمرار وجود عدم التأكد الهام وتم عمل إفصاح ملائم في القوائم المالية الدورية، يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود عن القوائم المالية الدورية للفترة الحالية بواسطة إضافة فقرة لإلقاء الضوء على استمرار عدم التأكد الهام.

٥٨- إذا نما إلى علم المراقب كنتيجة للاستفسارات أو غيرها من إجراءات الفحص المحدود عدم تأكد هام مرتبط بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة وتم عمل الإفصاح المناسب فى القوائم المالية الدورية يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود بإضافة فقرة توجيه الانتباه.

**٥٩- اذا لم يتم الإفصاح عن عدم تأكد هام يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة بصورة ملائمة في القوائم المالية الدورية ، ينبغي على المراقب إبداء إستنتاج متحفظ أو إستنتاج عكسي - حسب الحال - وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة بوجود حالة عدم التأكد هذه.**

**٦٠- ينبغي على المراقب دراسة تعديل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لإلقاء الضوء على عدم التأكد الهام (بخلاف مشكلة فرض الاستمرارية) التي تنمو إلى علمه والتي يعتمد حلها على الأحداث المستقبلية والتي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية.**

## اعتبارات أخرى

٦١- تشمل شروط المهمة موافقة الإدارة انه عندما يشير أي مستند يحتوي على معلومات مالية دورية أن مثل تلك المعلومات تم فحصها بواسطة مراقب حسابات المنشـأة ، فيجب إضافة تقرير الفحص المحدود أيضا إلى هذا المستند. وإذا لم تقم الإدارة بإضافة تقرير الفحص المحدود في المستند يقوم المراقب بالسعي للحصول على استشارة قانونية لمساعدته على تحديد اتخاذ الإجراء الملائم في تلك الظروف.

٦٢- إذا اصدر مراقب الحسابات تقرير فحص محدود معدل وقامت الإدارة بإصدار القوائم المالية الدورية دون إضافة تقرير الفحص المحدود المعدل في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الدورية يدرس المراقب الحصول على استشارة قانونية لمساعدته في تحديد الإجراء الملائم في تلك الظروف وإمكانية الاعتذار عن التكليف بعملية إجراء مراجعة القوائم المالية السنوية.

٦٣- لا تتضمن القوائم المالية الدورية التي تحتوي على مجموعة مختصرة من القوائم المالية بالضرورة جميع المعلومات التي سيتم إضافتها في مجموعة كاملة من القوائم المالية ، ولكن بدلا من ذلك يمكنها أن تعرض تفسير للأحداث والتغييرات التي تعتبر هامة لتفهم التغيرات للمركز والأداء المالي للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوي. ويرجع هذا لأنه من المفترض أن مستخدمي القوائم المالية الدورية سيمكنهم الوصول إلى احدث قوائم مالية تمت مراجعتها ويعتبر هذا هو الحال مع المنشآت المقيدة بالبورصة. وفي ظروف أخرى يقوم المراقب مع الإدارة بمناقشة مدى الحاجة لأن تحتوي القوائم المالية الدورية على عبارة "التي يجب قراءتها بما يتماشى مع احدث قوائم مالية تمت مراجعتها". وفي غياب مثل تلك العبارة يقوم المراقب بدراسة ما إذا كان بدون الإشارة لأحدث قوائم مالية تمت مراجعتها تكون القوائم المالية الدورية مضللة في تلك الظروف وتأثير ذلك على تقرير الفحص المحدود.

## التوثيق

**٦٤- ينبغي على مراقب الحسابات إعداد مستندات الفحص المحدود التي تكون كافية وملائمة لتوفير أساس لمراقب الحسابات لإبداء إستنتاج استنادا إليها ولتوفير أدلة أن عملية الفحص المحدود قد تم أداؤها طبقا لهذا المعيار وطبقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.** و يساعد التوثيق مراقب الحسابات ذو الخبرة والذي ليست له أي صلة سابقة بالمهمة من تفهم طبيعة وتوقيت ومدى الاستفسارات التي تم عملها والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود المطبقة والمعلومات التي تم الحصول عليها وأية أمور هامة تمت دراستها أثناء أداء الفحص المحدود بما فى ذلك حل مثل تلك الأمور.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (١)

## مثال لخطاب ارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية



يستخدم الخطاب التالي على سبيل الاسترشاد فيما يخص الأمور المذكورة في فقرة رقم "١٠" من هذا المعيار، ويتعين تعديله وفقا للمتطلبات والظروف الخاصة بكل مهمة على حدة.

إلى مجلس الإدارة ( أو الجهة التى تمثل الإدارة العليا)
نرسل هذا الخطاب لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا المتعلقة بالفحص المحدود لميزانية المنشأة الدورية فى ٣٠ يونيو ٢٠٠١، وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن فترة الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ. سيتم القيام بفحصنا المحدود وفقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" بهدف الحصول على أساس نستند إليه لإعداد تقرير عما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأن القوائم المالية الدورية ليست معدة ، في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدر له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ويشمل مثل هذا الفحص عمل استفسارات بصورة أساسية من الأشخاص المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. وعادة لا يتطلب ذلك تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها ويقل نطاق الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عن نطاق عملية مراجعة تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المصرية والتي يكون هدفها هو إبداء الرأي على القوائم المالية. وتجدر الإشارة إلى أننا لن نقوم بإجراء عملية مراجعة لهذه القوائم المالية وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

ونتوقع أن يكون تقريرنا عن القوائم المالية الدورية كالآتى :

(يرفق عينة من نص التقرير)
تقع مسئولية إعداد القوائم المالية الدورية متضمنة الافصاحات الكافية على عاتق إدارة المنشأة. ويتضمن ذلك تصميم وتنفيذ ودعم نظام رقابة داخلية مرتبط بإعداد وعرض قوائم مالية دورية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. كما تتحمل الإدارة

أيضا اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل تقديرات محاسبية ملائمة للظروف.
وسنطلب من الإدارة (كجزء من عملية الفحص) خطاب تمثيل مكتوب فيما يخص التأكيدات المتعلقة بفحصنا. وسنطلب أيضا انه إذا ما أشار أي مستند يحتوى على معلومات مالية دورية إلى أن المعلومات المالية الدورية تم فحصها، أن يرفق تقريرنا أيضا مع مثل هذا المستند.

ولا يوفر فحص المعلومات المالية الدورية تأكد بأننا سنكون على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم أكتشافها أثناء عملية المراجعة. وعلاوة على ذلك لا يمكن الاعتماد على مهمتنا للكشف عن وجود غش أو أخطاء أو تصرفات غير قانونية ومع ذلك فإننا سنقوم بإعلامكم بالأمور ذات الأهمية النسبية التي تنمو إلى علمنا.

اننا نتطلع للتعاون التام مع العاملين لديكم وإننا واثقون أنهم سيوفرون لنا أية سجلات أو مستندات وأية معلومات أخرى تكون مطلوبة ذات صلة بفحصنا.

(أضف هنا المعلومات الإضافية المتعلقة بترتيبات الأتعاب وإصدار الفواتير حسبما يكون ذلك ملائما).

ونحيطهم علما بأن هذا الخطاب سيظل ساريا للسنوات التالية إلا إذا تم إلغاؤه أو تعديله أو تم إصدار خطاب آخر.

يرجى توقيع وإعادة نسخه الخطاب المرفقة بما يفيد انه يتفق مع تفهمكم للترتيبات الخاصة بفحصنا المحدود للقوائم المالية.

يعتمد بالنيابة عن منشأة أ ب جـ

**التوقيع**

**توقيع المراقب**

**الاسم والوظيفة**

**التاريخ**

# ملحق (٢)

## الإجراءات التحليلية التي يقوم المراقب بدراستها في اعمال الفحص المحدود للقوائم المالية



فيما يلي أمثلة على إجراءات المراجعة التحليلية التي يقوم المراقب بدراستها في أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية:

- مقارنة المعلومات المالية الدورية مع كل من المعلومات المالية الدورية للفترة الدورية السابقة مباشرة، ومع المعلومات المالية الدورية للفترة الدورية المقابلة للعام المالي السابق، ومع المعلومات المالية الدورية التي كانت الإدارة تتوقعها للفترة الحالية، ومع احدث القوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها.
- مقارنة المعلومات المالية الدورية الحالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات أو التوقعات (على سبيل المثال مقارنة ارصدة الضرائب والعلاقة بين مخصص ضريبة الدخل إلى الربح قبل الضريبة في المعلومات المالية الحالية مع المعلومات المقابلة في (أ) الموازنات باستخدام النسب (المعدلات) المتوقعة و(ب) المعلومات المالية للفترات السابقة).
- مقارنة المعلومات المالية الدورية الحالية مع المعلومات غير المالية ذات الصلة.
- مقارنة المبالغ المسجلة أو النسب المستخرجة منها بتوقعات مراقب الحسابات. ويقوم المراقب بوضع هذه التوقعات عن طريق تحديد وتطبيق العلاقات التي يتوقع وجودها بصورة معقولة استنادا على فهم المراقب للمنشأة والنشاط التي تعمل به المنشأة.
- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة الدورية الحالية مع تلك الخاصة بالمنشآت في نفس النشاط.
- مقارنة العلاقات بين العناصر في القوائم المالية الدورية الحالية مع العلاقات المقابلة في القوائم المالية الدورية للفترات السابقة ، على سبيل المثال المصروفات حسب النوع كنسبة من المبيعات ، والأصول حسب النوع كنسبة من اجمالي الأصول ونسبة التغير في المبيعات بالمقارنة إلى نسبة التغيير في المدينين.
- مقارنة البيانات المفصلة . وفيما يلي أمثلة توضح كيف يمكن أن تكون البيانات مفصلة :
  - حسب الفترة على سبيل المثال ، بنود الإيرادات أو بنود المصروفات مفصلة كمبالغ ربع سنوية أو شهرية أو أسبوعية.
  - حسب خط الإنتاج أو مصدر الإيراد .

- حسب الموقع ، أو حسب المكون .
- حسب خصائص المعاملة ، على سبيل المثال ، الإيراد المتولد عن طريق المصممين أو المعماريين أو الحرفيين.
- حسب الخصائص المتعددة للمعاملة، على سبيل المثال ، المبيعات طبقا لنوع المنتج والشهر.

# ملحق (٣)

## مثال لخطاب بإقرارات الإدارة

ليس الغرض من الخطاب الوارد أدناه أن يكون الخطاب النموذجي. لأن الإقرارات من الإدارة تختلف من منشأة لأخرى ومن فترة دورية لأخرى.

(مطبوعات المنشأة)

(إلى مراقب الحسابات) (التاريخ)

الفقرة الافتتاحية في حالة إذا ما كانت القوائم المالية الدورية تشمل قوائم مالية مختصرة:

نتقدم بهذا الخطاب باعتباره مرتبطا بفحصكم المحدود للميزانية المختصرة لشركة أ ب جـ كما فى ٣١ مارس ٢٠٠١ والقوائم المختصرة للدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة بغرض إبداء استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يجعلكم تعتقدون أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدر له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

نحن نؤكد مسئوليتنا عن إعداد القوائم المالية الدورية والعرض العادل و الواضح لها طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

الفقرة الافتتاحية إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق المصمم لتحقيق العرض العادل و الواضح:

نتقدم بهذا الخطاب باعتباره مرتبطا بفحصكم المحدود لميزانية شركة أ ب جـ كما فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وقوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من

الإيضاحات المتممة بغرض إبداء إستنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يجعلكم تعتقدون أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدر له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

نحن نقر بمسئوليتنا عن العرض العادل و الواضح للقوائم المالية الدورية طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

وفي هذا الصدد وطبقا لأفضل تقديراتنا نقر بالاتي:

- أن القوائم المالية الدورية المشار اليها أعلاه تم إعدادها وعرضها طبقا لـ(يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق).
- إننا قد وضعنا تحت تصرفكم كافة السجلات المحاسبية والمستندات المالية والبيانات المتعلقة بها وكافة محاضر مجلس الإدارة (خاصة التي عقدت في (اذكر التواريخ التي تنطبق)).
- انه لا يوجد معاملات هامة لم يتم تسجيلها بالصورة الملائمة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية الدورية.
- انه لا يوجد أي إخلال بمتطلبات الجهات الرقابية والقوانين والقواعد التي قد يكون لها اثر هام على القوائم المالية الدورية في حالة حدوثها.
- إننا نقر بمسئوليتنا عن تصميم وتنفيذ نظام رقابة داخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.
- إننا أفصحنا لكم عن جميع الحقائق الهامة المرتبطة بأي أعمال غش معروفة أو اشتباه في غش والتي يمكن أن يكون لها تأثير على المنشأة.
- إننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر إمكانية أن تكون القوائم المالية الدورية محرفة تحريفا هاما ومؤثرا كنتيجة للغش.
- إننا نعتقد أن تأثير أية تحريفات غير المصححة و الملخصة في الجداول المرفقة تعتبر غير هامة للقوائم المالية الدورية مأخوذة ككل سواء أكانت منفردة أو مجمعة.
- إننا نؤكد اكتمال المعلومات التي زودناكم بها بشأن تحديد الأطراف ذوى العلاقة.
- تم تسجيل ما يلي تسجيلا ملائما والإفصاح عنه بالصورة المناسبة في القوائم المالية الدورية كلما كان ذلك ملائما:

– معاملات الأطراف ذوى العلاقة ، بما في ذلك المبيعات ، و المشتريات والقروض

والنقل وترتيبات عقود التأجير التمويلي والضمانات والمبالغ التي تم الحصول عليها من أو المدفوعة إلى الأطراف ذوى العلاقة.

- الضمانات، سواء المكتوبة أو الشفهية، والتي تكون المنشاة مسئولة بموجبها .
- اتفاقات و خيارات لشراء الأصول التي تم بيعها مسبقا .

- أن العرض والإفصاح عن قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات هما طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق ). و أن الافتراضات المستخدمة تعكس نيتنا وقدرتنا للقيام بإجراءات محددة نيابة عن المنشاة متى كان ذلك مرتبطا بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح.
- لا توجد لدينا خططاً أو نوايا قد تؤثر بشكل هام على القيمة المسجلة أو تصنيف الأصول والإلتزامات بالقوائم المالية الدورية .
- ليس لدينا خطط لوقف خطوط أنتاج أو أي خطط أو نوايا ينجم عنها زيادة في المخزون الراكـــد ( المتقادم )، كما أن المخزون غير مقيم بأكبر من قيمته الاستردادية .
- المنشأة تمتلك جميع الأصول، ولا توجد قيود أو رهون أو أعباء على أصول المنشأة .
- لقد سجلنا أو أفصحنا بشكل مناسب عن كل الالتزامات الفعلية أو الطارئة.
- تضاف أية إقرارات أخرى متعلقة بمعايير المحاسبة الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة مع الأخذ في الاعتبار أية إقرارات إضافية تتطلبها معايير المراجعة ذات الصلة بالقوائم المالية الدورية.

وفي هذا الصدد وطبقا لأفضل معلومات متوافرة لدينا لا يوجد أية أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية و حتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية الدورية المذكورة سابقا.

عن شركة أ ب جـ

المدير المالي　　　　　　　　　　　　　　　　　　المدير التنفيذي

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٤)

# أمثلة لتقارير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

## مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار أعداد تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة (راجع الفقرة "٤٣(ط)")

### تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى.....

*المقدمة*

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير في حقوق الملكية و التدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، و ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة الأخرى. و الإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه و العرض العادل و الواضح لها طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ، و تنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها .

*نطاق الفحص المحدود*

قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠ ) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " . يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية و المحاسبية، و تطبيق إجراءات تحليلية ، و غيرها من إجراءات الفحص المحدود. و يقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية، و بالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

*الإستنتاج*

وفى ضوء فحصنا المحدود ،لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشاة فى ٣١ مارس ٢٠٠١ و عن أداؤها المالي و تدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق ).

**مراقب الحسابات**

**التاريخ** / /

**العنوان**

# تابع ملحق (٤)

## قوائم مالية دورية أخرى (راجع الفقرة رقم "٤٣(ى)")

### تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى.....

*المقدمة*

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغيرات في حقوق الملكية و التدفقات النقدية المختصرة المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ،والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه و العرض العادل و الواضح لها طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

*نطاق الفحص المحدود*

قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" .ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ،وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود .ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعلية فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

*الإستنتاج*

وفى ضوء فحصنا المحدود ،لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ(يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق )

**مراقب الحسابات**

**التاريخ / /**

**العنوان**

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٥)

# أمثلة لتقارير فحص محدود باستنتاج متحفظ للخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق

## مجموعة كاملة من القوائم المالية المُعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة ( راجع الفقرة "٤٣(ط)")

### تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى........

*المقـــدمة*

"قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرفقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس ٢٠٠١ و قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة الأخرى. والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل و الواضح لها طبقا لـ (يذكر إطار أعداد التقارير المالية المطبق ) وتنحصر مسئوليتنا فى إبداء إستنتاج علي القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدد لها.

*نطاق الفحص المحدود*

قمنا بفحصنا المحدود طبقاُ للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية.

*أساس إبداء إستنتاج متحفظ*

فى ضوء المعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة ، قامت شركة أ ب جـ برسملة تكلفة اقتراض بمبلغ ..... على أصول غير مؤهلة للرسملة وكان يجب تحميلها على المصروفات مع ( يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق ) وتشير هذه المعلومات إلي أنه إذا تم إلغاء هذه الرسملة في ٣١ مارس ٢٠٠١،لكان يجب تخفيض الأصول الثابتة بمبلغ ................، وزيادة المصروفات بمبلغ ..................، و انخفاض صافي الربح ونصيب السهم فى الأرباح بمبلغ............و .............علي الترتيب عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ .

*الإستنتاج المُتحفظ*

وفى ضوء فحصنا المحدود ، وباستثناء ما جاء في الفقرة السابقة ، لم ينم إلي علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في ٣١ مارس ٢٠٠١ وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق ) .

**مراقب الحسابات**

**التاريخ / /**

**العنوان**

# تابع ملحق (٥)

## قوائم مالية دورية أخري ( راجع الفقرة رقم "٤٣ (ى)" )



تقرير فحص محدود إلي ...................

*المقدمة*

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل و الواضح لها طبقاً لـ ( يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق ) وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج علي القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها .

*نطاق الفحص المحدود*

قمنا بفحصنا المحدد طبقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

*أساس إبداء إستنتاج متحفظ*

فى ضوء المعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة ، قامت شركة أ ب جـ برسملة تكلفة اقتراض على أصول غير مؤهلة للرسملة وكان يجب تحميلها على المصروفات لتتماشي مع ( يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق ) وتشير هذه المعلومات إلي أنه إذا تم إلغاء هذه الرسملة فى ٣١ مارس ٢٠٠١، فإن الأصول الثابتة يجب أن تنخفض بمبلغ ................، وزيادة المصروفات بمبلغ ......................،و انخفاض صافي الربح ونصيب السهم فى الأرباح بمبلغ ........... و ..............علي الترتيب عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ .

*إستنتاج متحفظ*

وفى ضوء فحصنا المحدود، و باستثناء ما جاء في الفقرة السابقة، لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة ليست مُعدة، في جميع جوانبها الهامة، طبقاً لـ (يذكر أطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

**مراقب الحسابات**

**التاريخ / /**

**العنوان**

# ملحق (٦)

# أمثلة لتقارير بإستنتاج مُتحفظ لقيد على نطاق عمل المراقب لم تفرضه الإدارة

## مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المُعدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة (راجع الفقرة "٤٣(ط)")

### تقرير فحص محدود على القوائم المالية الدورية

*المقدمة*

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل والتغير فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ ، ومُلخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المُتممة الأخرى. والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل و الواضح لها طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على تلك القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

*نطاق الفحص المحدود*

فيما عدا ما هو موضح فى الفقرة التالية، قمنا بفحصنا المحدد طبقاً للمعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) " الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ،وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

*أساس إبداء إستنتاج متحفظ*

أدى حريق فى فرع الشركة فى ...... إلى هلاك سجلات العملاء بهذا الفرع. وبالتالى لم نتمكن من استكمال فحصنا لحساب العملاء والتى يبلغ إجماليها مبلغ ........ والواردة فى القوائم المالية الدورية. وتقوم المنشأة بإعادة إنشاء سجلات العملاء وهناك عدم تأكد عما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ المذكور أعلاه وكذلك قيمة الهبوط المتعلق بالديون المشكوك فى تحصيلها ، ولو استطعنا استكمال فحصنا المحدود لحسابات العملاء، لكان يمكن أن ينمو إلى علمنا ما يشير إلى ضرورة عمل تسوية فى القوائم المالية الدورية.

*الإستنتاج المتحفظ*

وفيما عدا التسويات فى القوائم المالية الدورية التى كان من الممكن أن نكون على دراية بها إذا لم يحدث الموقف المذكور أعلاه ، وفى ضوء فحصنا المحدود، لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة لاً تعبر بعدالة ووضوح، فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في ٣١ مارس ٢٠٠١ وعن أدائها المالى وتدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما فى ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق) .

**مراقب الحسابات**

**التاريخ / /**
**العنوان**

# تابع ملحق (٦)

## قوائم مالية دورية أخرى (راجع الفقرة "٤٣(ى)")

### تقرير فحص محدود لقوائم مالية دورية

تقرير فحص محدود إلى ..............

*المقدمـــة*

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ ، وكذا قوائم الدخل والتغير فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية المُختصرة المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ. والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل والواضح لها طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) وتنحصر مسئوليتنا فى إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

*نطاق الفحص المحدود*

فيما عدا ما هو موضح فى الفقرة التالية، قمنا بفحصنا المحدود طبقاً للمعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية، وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

*أساس إبداء إستنتاج متحفظ*

أدى حريق في فرع الشركة في .....إلى هلاك ...... سجلات العملاء بهذا الفرع. وبالتالي لم نتمكن من استكمال فحصنا لحساب العملاء والتي يبلغ إجماليها مبلغ ........ والواردة

في القوائم المالية الدورية. وتقوم المنشأة بإعادة إنشاء سجلات العملاء وهناك عدم تأكد عما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ المذكور أعلاه وكذلك قيمة الهبوط المتعلق بالديون المشكوك في تحصيلها ، ولو استطعنا استكمال فحصنا المحدود لحسابات العملاء، لكان يمكن أن ينمو إلى علمنا ما يشير إلى ضرورة عمل تسوية في القوائم المالية الدورية.

*الإستنتاج المتحفظ*



وفيما عدا التسويات فى القوائم المالية الدورية التى كان من الممكن أن نكون على دراية بها إذا لم يحدث الموقف المذكور أعلاه. وفى ضوء فحصنا المحدود، لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة ليست مُعدة فى ج ميع جوانبها الهامة، طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما فى ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هى إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

**مراقب الحسابات**

**التاريخ / /**

**العنوان**

# ملحق (٧)

# أمثلة على تقارير بإستنتاج عكسي بسبب الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق



**مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصممة لإعطاء صورة عادلة وواضحة(راجع الفقرة "٤٣(ط)").**

## تقرير فحص محدود على القوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى.........

*المقدمة*

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ ، وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية و التدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ، و ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة و غيرها من الايضاحات المتممة الأخرى . و الإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه و العرض العادل و الواضح لها طبقاً لـ ( يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، و تنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

*نطاق الفحص المحدود*

قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠ ) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " و يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية و المحاسبية، و تطبيق إجراءات تحليلية، و غيرها من إجراءات الفحص المحدود. و يقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية، و بالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

*أساس إبداء إستنتاج عكسي*

اعتبارا من هذه الفترة، قررت الإدارة التوقف عن إعداد قوائم مالية مجمعة لشركات تابعة حيث أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية المجمعة سوف تكون غير ملائمة بسبب ظهور عوامل جوهرية تشير إلى عدم وجود سيطرة وذلك بالمخالفة لـ ( يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) .و تجدر الإشارة إلى أنه لو أعدت قوائم مالية مجمعة لاختلف كل حساب اختلافاً جوهرياً عما جاء بالقوائم المالية الدورية.

*الإستنتاج العكسي*

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس مجمع،كما هو مذكور في الفقرة السابقة، فان القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في ٣١ مارس٢٠٠١ ،و كذا أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)

**مراقب الحسابات**

**التاريخ / /**

**العنوان**

# تابع ملحق (٧)

## قوائم مالية دورية أخرى ( راجع الفقرة "٤٣(ى)")

### تقرير فحص محدود لقوائم مالية دورية



تقرير فحص محدود إلى.........

*المقدمة*

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس٢٠٠١، وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية و التدفقات النقدية المختصرة المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ .و الإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه و العرض العادل و الواضح لها طبقاً ( يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ، و تنحصر مسؤوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

*نطاق الفحص المحدود*

قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠ ) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " و يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية و المحاسبية، و تطبيق إجراءات تحليلية ، و غيرها من إجراءات الفحص المحدود. و يقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية ، و بالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة ، و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

*أساس إبداء إستنتاج عكسي*

اعتباراً من هذه الفترة، قررت الإدارة التوقف عن إعداد قوائم مالية مجمعة لشركات تابعة حيث أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية المجمعة سوف تكون غير ملائمة بسبب ظهور عوامل جوهرية تشير إلى عدم وجود سيطرة وذلك بالمخالفة لـ ( يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) .و تجدر الإشارة إلى أنه لو أعدت قوائم مالية مجمعة لاختلف كل حساب اختلافاً جوهرياً عما جاء فى القوائم المالية الدورية.

*الإستنتاج العكسي*

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس مجمع،كما هو مذكور في الفقرة السابقة،فان القوائم المالية الدورية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ(يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)



**مراقب الحسابات**

**التاريخ / /**

**العنوان**

# المعايير المصرية لمهام التأكد

# المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠)
# مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية

# المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠)

# مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية

## المحتـــويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# "المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠)
# مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية للمحاسبين المهنيين المزاولين (يشار إليهم "بالمزاولين" لأغراض هذا المعيار) و توفير الإرشادات لهم لأداء مهام للتأكد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية التي غطتها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود.

٢- يستخدم هذا المعيار مصطلحي "مهام التأكد المناسب" و "مهام التأكد المحدود" للتمييز بين نوعين من مهام التأكد يسمح للمزاول بممارستهم.تهدف مهام التأكد المناسب إلى تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى منخفض مقبول نسبيا حسب ظروف المهمة و ذلك كأساس للنموذج الايجابي لإبداء استنتاج المزاول.أما بالنسبة لمهام التأكد المحدود فيكون الهدف منها هو تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مناسب لظروف المهمة و لكن حيث يكون ذلك الخطر أكبر من الخطر الموجود في مهمة تأكد مناسبة و ذلك كأساس للتعبير عن النموذج السلبي لإبداء استنتاج المزاول.

## العلاقة مع الإطار و المعايير المصرية الأخرى لمهام التأكد و معايير المراجعة المصرية و مهام الخدمات ذات الصلة

**٣- يجب على المزاول الالتزام بهذا المعيار و غيره من المعايير ذات الصلة و ذلك عند أداء مهمة تأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية و التى تغطيها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود** . و يقرأ هذا المعيار فى سياق "الإطار المصري لمهام التأكد" (الإطار) الذي يعرف و يصف عناصر و أهداف مهمة التأكد كما يحدد المهام التي تسرى عليها المعايير المصرية لمهام التأكد. هذا المعيار أعد للتطبيق العام على مهام التأكد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية التى تغطيها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود.ويمكن أن تتعلق المعايير المصرية لمهام التأكد بأمور تطبق على جميع موضوعات مهام التأكد أو بموضوع المهمة تحديداً، وعلى الرغم من أن معايير المراجعة المصرية و المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود لا تنطبق على المهام التي تغطيها المعايير المصرية لمهام التأكد إلا أنهم على الرغم من ذلك يوفرون إرشادات للمزاولين.

## المتطلبات الأخلاقية

**٤- ينبغي على المزاول الالتزام بمتطلبات الجزء (أ) و (ب) من *الميثاق العام المصري لآداب و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة(الميثاق).***

٥- يوفر الميثاق إطار من المبادئ يستخدمها أعضاء فرق التأكد و المؤسسات و ووحداتها الخارجية و ذلك لتحديد التهديدات التي تواجه الاستقلالية و تقييم أهمية تلك التهديدات ، و إذا كانت التهديدات جوهرية يقوموا بتحديد إجراءات الحماية و تطبيقها للقضاء على التهديدات أو تخفيضها لمستوى منخفض مقبول نسبيا، حتى لا يتم التغاضي عن الاستقلالية في الشكل و في الموضوع.

## مراقبة الجودة

**٦- ينبغي على المزاول تطبيق إجراءات مراقبة الجودة الواجبة التطبيق على كل مهمة على حدة .** و بموجب المعيار المصري لمراقبة الجودة رقم(١)" مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة و الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية و غير ذلك من مهام التأكد و المهام الأخرى ذات العلاقة" يقع على عاتق أي مؤسسة بها محاسبين مهنيين الالتزام بوضع نظام لمراقبة الجودة مصمم لتزويدها بدرجة التأكد المناسبة بأن المؤسسة و العاملين بها ملتزمون بالمعايير المهنية و المتطلبات التنظيمية و القانونية و بأن تقارير التأكد التي تصدرها المؤسسة أو الشركاء المسئولين مناسبة للظروف.و بالإضافة إلى ذلك تتضمن عناصر مراقبة الجودة التي ترتبط بكل مهمة على حدة ، مسئوليات قيادة المؤسسة فيما يتعلق بجودة المهام و المتطلبات الأخلاقية و قبول و استمرار العلاقة مع العميل و المهام المحددة و تكليف فرق العمل و أداء المهام و المتابعة.

## قبول المهمة و الاستمرار فيها

**٧- ينبغى على المزاول أن يقبل القيام بمهمة تأكد ( أو يستمر فيها )فقط إذا كان موضوع المهمة مسئولية طرف بخلاف المستخدم المرتقب أو المزاول.** و كما تشير الفقرة "٢٧" من الإطار، يمكن أن يكون الطرف المسئول احد المستخدمين المرتقبين و لكنه ليس الوحيد.و يوفر الإقرار من الطرف المسئول دليل على وجود العلاقة الملائمة كما يضع أيضا أساس لفهم مشترك لمسئولية كل طرف تجاه الآخر. و يعتبر الإقرار المكتوب أنسب شكل يوثق فهم الطرف المسئول .و في حالة عدم وجود إقرار بالمسئولية يضع المزاول في اعتباره ما يلي:

(أ) ما إذا كان من الملائم قبول المهمة ، و يكون قبول المهمة ملائما عندما تشير مصادر أخرى،(على سبيل المثال مثل تشريع أو عقد) إلى تلك المسئولية.

و(ب) فى حالة قبول المهمة، ما إذا كان سيتم الإفصاح عن تلك الظروف في تقرير التأكد.

**٨- ينبغي على المزاول قبول مهمة تأكد( أو الاستمرار بها) فقط إذا كان ، استنادا على معرفة مبدئية بظروف المهمة ، لم ينم إلى علمه ما يشير إلى أنه لن يتم الوفاء بمتطلبات الميثاق أو المعايير المصرية لمهام التأكد.** و يقوم المزاول بدراسة الأمور المذكورة فى الفقرة "١٧" من الإطار و لا يقبل المهمة إلا إذا توافرت بها جميع الخصائص المطلوبة فى هذه الفقرة .و أيضا إذا كان الطرف الذي يعين المزاول (مسند المهمة) ليس الطرف المسئول، يقوم المزاول بدراسة تأثير ذلك على الوصول للسجلات و المستندات و غيرها من المعلومات التي قد يحتاجها المزاول لاستكمال المهمة.

**٩- ينبغي على المزاول قبول مهمة تأكد(أو الاستمرار فيها ) فقط إذا كان المزاول على قناعة بان الأفراد الذين سيقومون بأداء المهمة يمتلكون الكفاءة المهنية اللازمة .** و يمكن أن يطلب من المزاول أداء مهام تأكد على العديد من الموضوعات.و قد تتطلب بعض موضوعات المهام المهارة المتخصصة و المعرفة التي قد تفوق تلك التي عادة ما يحوزها مزاول منفرد(انظر الفقرات من "٢٦" إلى "٣٢").

## الاتفاق على شروط المهمة

**١٠- يجب على المزاول الاتفاق على شروط المهمة مع الطرف "مسند المهمة".** و لتجنب سوء الفهم يتم تسجيل الشروط المتفق عليها فى خطاب ارتباط أو أى شكل آخر مناسب للتعاقد.و إذا كان الطرف مُسند المهمة ليس الطرف المسئول يمكن أن تختلف طبيعة و محتوى خطاب الارتباط أو التعاقد. وقد يفيد وجود متطلبات تشريعية إلى الاتفاق على تحديد شروط المهمة ، و حتى في تلك الظروف يمكن أن يكون خطاب الارتباط مفيد لكلا من المزاول و الطرف مُسند المهمة.

**١١- ينبغي على المزاول دراسة مدى ملائمة طلب تغيير نوع المهمة، قبل اكتمال مهمة تأكد إلي مهمة بخلاف التأكد أو تغيرها من مهمة تأكد مناسب إلي مهمة تأكد محدود ويجب على المزاول عدم الموافقة على أي تغيير بدون وجود مبرر مقبول.** إن

وجود تغيير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المرتقبين أو وجود سوء فهم فيما يتعلق بطبيعة المهمة عادة ما يكون مبرراً لتغيير طبيعة المهمة وفي حالة حدوث هذا التغيير فعلى المزاول عدم التغاضي عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير.

## التخطيط للمهمة وأدائها

**١٢- ينبغي على المزاول أن يقوم بالتخطيط للمهمة حتى يتم أداؤها بكفاءة .** ويرتبط التخطيط بوضع إستراتيجية شاملة لنطاق المهمة و التركيز عليها وتوقيتها وسيرها بالإضافة إلى خطة للمهمة تتكون من نهج تفصيلي لطبيعة وتوقيت إجراءات جمع الأدلة الواجب عملها وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط المناسب على تخصيص الاهتمام اللازم للمناطق الهامة في المهمة ، ويقوم بتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب كما يقوم بتنظيم وإدارة المهمة وذلك حتى يتم أداؤها بكفاءة وفاعلية. كما يساعد التخطيط الجيد أيضا المزاول على تكليف أعضاء فرق المهام بالمهام الملائمة وتسهيل توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعلاوة على ذلك فهو يساعد ، حسب الأحوال ، فى تنسيق العمل الذي تم أداؤه بواسطة مزاولين وخبراء آخرين. وتتنوع طبيعة ومدى أنشطة التخطيط بحسب ظروف المهمة ، على سبيل المثال، حجم ومدى تشابك المنشأة والخبرة السابقة للمزاول معها.وفيما يلي أمثلة على الأمور الأساسية التي يجب دراستها:

- شروط المهمة.
- خصائص موضوع المهمة والمقاييس المحددة.
- إجراءات المهمة والمصادر الممكنة للأدلة.
- تفهم المزاول للمنشأة وبيئتها متضمنا ذلك مخاطر إمكانية تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفا هاما ومؤثرا.
- تحديد المستخدمين المرتقبين واحتياجاتهم ودراسة الأهمية النسبية ومكونات خطر مهمة التأكد.
- متطلبات الأفراد والخبرة بما فى ذلك طبيعة ومدى اشتراك خبراء.

١٣- لا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة لكنه على العكس عملية مستمرة ومتكررة خلال المهمة. وكنتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيير في الظروف أو الأدلة التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات جمع الأدلة، يمكن أن يكون المزاول بحاجة إلى مراجعة الإستراتيجية الكلية وخطة المهمة ، وبالتالي الطبيعة المخطط لها الناتجة عن ذلك وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

**١٤- ينبغي على المزاول تخطيط وأداء المهمة متخذا أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركا لإمكانية وجود ظروف من شأنها أن تؤدي إلى تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفا هاما ومؤثراً .** ويعني أسلوب الشك المهني أن يقوم المزاول بعمل تقييم انتقادي بعقل يقظ ، عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وأن يكون منتبها للأدلة المتعارضة أو التى تجعل مصداقية المستندات أو الإقرارات محل تساؤل من قبل الطرف المسئول .



**١٥- ينبغي أن يحصل المزاول على تفهم يتعلق بموضوع المهمة والظروف الأخرى المحيطة بالمهمة يكفي لتحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بتحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفا هاما ومؤثرا، كما يكون هذا الفهم كافيا لتصميم و أداء المزيد من إجراءات جمع الأدلة وأدائها.**

١٦- يعد الحصول على فهم لموضوع المهمة وغيرها من الظروف المتعلقة بالمهمة جزء ضروريا من التخطيط لمهمة تأكد وأدائها. ويوفر هذا الفهم للمزاول إطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال المهمة ، على سبيل المثال عند:

- دراسة خصائص موضوع المهمة.
- تقييم ملائمة المقاييس المحددة .
- تحديد متى تكون الدراسات الخاصة ضرورية ، على سبيل المثال ، العوامل التي تدل على الغش والحاجة للمهارات المتخصصة أو الاستعانة بعمل خبير.
- وضع وتقييم الملائمة المستمرة لمستويات الأهمية النسبية الكمية (متى كان ذلك ملائما) ودراسة عوامل الأهمية النسبية الفرعية.
- عمل توقعات صالحة للاستخدام عند أداء الإجراءات التحليلية.
- تصميم وأداء المزيد من إجراءات جمع الأدلة لتخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مناسب.
- تقييم الأدلة بما فى ذلك مدى معقولية الإقرارات الشفهية والمكتوبة من الطرف المسئول.

١٧- يستخدم المزاول الحكم المهني لتحديد مدى التفهم المطلوب لموضوع المهمة وغيرها من ظروف المهمة. كما يقوم المزاول بدراسة ما إذا كان التفهم كاف لتقييم مخاطر أن تكون المعلومات الخاصة بموضوع المهمة محرفة تحريفا هاما ومؤثر وعادة ما يكون مستوى تفهم المزاول اقل عمقا من الطرف المسئول .

تقييم ملائمة موضوع المهمة

**١٨- ينبغي على المزاول تقييم ملاءمة موضوع المهمة** . ويحتوي موضوع المهمة الملائم على الخصائص المذكورة في الفقرة "٣٣" من الإطار. و يقوم المزاول أيضا بتحديد خصائص موضوع المهمة التي تعد ذات أهمية خاصة للمستخدمين المرتقبين وينبغي ذكرها في تقرير التأكد. كما تشير الفقرة "١٧" من الإطار إلى أن المزاول لا يقبل مهمة تأكد إلا إذا كانت معرفة المزاول المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أن موضوع المهمة ملائم. وعلى الرغم من ذلك فبعد قبول المهمة إذا توصل المزاول إلى أن موضوع المهمة غير ملائم ، يقوم المزاول بإبداء استنتاج متحفظ أو عكسي أو يقوم بالامتناع عن إبداء الاستنتاج. وفي بعض الحالات يقوم بدراسة الانسحاب من المهمة.

## تقييم مدى ملائمة المقاييس المحددة

**١٩- ينبغي على المزاول تقييم ملائمة المقاييس المحددة لتقييم أو قياس موضوع المهمة.** والمقاييس المحددة المناسبة هي تلك التي تحتوي على الخصائص المذكورة في الفقرة "٣٦" من الإطار. وكما تمت الإشارة في الفقرة "١٧" من الإطار فإن المزاول لا يقبل مهمة تأكد إلا إذا كانت معرفته المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أن المقاييس المحددة الواجب استخدامها ملائمة. وبالرغم من ذلك فبعد قبول المهمة إذا توصل المزاول أن المقاييس المحددة ليست مناسبة ، فعليه إبداء استنتاج متحفظ أو عكسي أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج ، وفي بعض الحالات يقوم بدراسة الانسحاب من المهمة.

٢٠- وتشير الفقرة "٣٧" من الإطار إلى أن المقاييس المحددة إما أن تكون موضوعة من قبل أو توضع خصيصا وفي العادة تكون المقاييس المحددة الموضوعة ملائمة عندما تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين المرتقبين. وعندما توجد المقاييس المحددة الموضوعة لموضوع مهمة ما فيمكن أن يتفق مستخدمين محددين على مقاييس محددة أخرى من اجل أهدافهم المحددة ، على سبيل المثال يمكن استخدام الأطر المختلفة كمقاييس محددة موضوعة لتقييم فاعلية الرقابة الداخلية. ومن ناحية أخرى يمكن لمستخدمين محددين وضع مجموعة من المقاييس المحددة أكثر تفصيلا تلبي احتياجاتهم الخاصة فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالرقابة الحذرة. وفي مثل هذه الحالات فإن تقرير التأكد يجب أن:

(أ) يشير، عندما يكون ذلك متعلقا بظروف المهمة، إلى أن المقاييس المحددة ليست مضمنة في قوانين أو لوائح أو مصدرة من قبل جهة لها خبرة أو معترف بها كجهة تراعى عملية الشفافية الواجبة.

(ب) ينص على انه قاصر على استخدام المستخدمين المحددين ولأغراضهم.

٢١- بالنسبة لبعض موضوعات المهام يكون عدم وجود مقاييس محددة موضوعة أمرا محتملا، وفي تلك الحالات يتم وضع مقاييس محددة خصيصاً. ويقوم المزاول بدراسة ما إذا كانت المقاييس المحددة الموضوعة خصيصا قد تسفر عن تقرير تأكد يكون مضللا للمستخدمين المرتقبين. ويحاول المزاول الحصول على إقرار من المستخدمين المرتقبين أو الطرف مُسند المهمة بأن المقاييس المحددة الموضوعة خصيصا تلاءم أغراض المستخدمين المرتقبين. ويقوم المزاول بدراسة كيفية تأثير غياب مثل هذا الإقرار على ما يجب فعله لتقييم مدى ملائمة المقاييس المحددة والمعلومات المتوفرة عن المقاييس المحددة في تقرير التأكد.



الأهمية النسبية وخطر مهمة التأكد

**٢٢- ينبغي على المزاول أن يدرس الأهمية النسبية وخطر مهمة التأكد عند التخطيط وأداء مهمة تأكد .**

٢٣- يقوم المزاول بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وكذلك عند تقييم ما إذا كانت المعلومات الخاصة بموضوع المهمة خالية من أي تحريف. وتتطلب دراسة الأهمية النسبية من المزاول تفهم وتقييم للعوامل التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين. على سبيل المثال عندما تسمح المقاييس المحددة بالتنوع في شكل عرض المعلومات الخاصة بموضوع المهمة ، يقوم المزاول بدراسة كيفية تأثير شكل العرض الذي تم اختياره على قرارات المستخدمين المرتقبين. وتتم دراسة الأهمية النسبية في سياق العوامل الكمية والنوعية مثل الحجم النسبي وطبيعة ومدى تأثير تلك العوامل على تقييم أو قياس موضوع المهمة بالإضافة إلى مصالح المستخدمين المرتقبين. ويرجع تقييم الأهمية النسبية للعوامل الكمية والنوعية إلى حكم المزاول.

**٢٤- ينبغي على المزاول تخفيض خطر مهمة التأكد إلى مستوى منخفض مقبول نسبيا طبقا لظروف المهمة.** في مهمة تأكد مناسبة يقوم المزاول بتخفيض خطر مهمة التأكد إلى مستوى منخفض مقبول حسب ظروف المهمة وذلك للحصول على تأكد مناسب كأساس للنموذج الايجابي لإبداء إستنتاج المزاول. ويكون مستوى خطر مهمة التأكد أعلى في مهمة تأكد محدود عنها في مهمة تأكد مناسب بسبب الطبيعة المختلفة والتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة. ومع ذلك ففي مهمة تأكد محدود فإن الجمع بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة يكون على الأقل كافياً للمزاول الحصول على مستوى مقبول من التأكد كأساس للنموذج السلبي لإبداء

استنتاجه .وحتى يكون مستوى التأكد الذي تم الحصول عليه ذو معنى فإن ذلك من المحتمل أن يعزز من ثقة المستخدمين المرتقبين بشأن المعلومات ذات الصلة بموضوع المهمة لدرجة واضحة أكثر من كونها غير منطقية.

٢٥- تشير الفقرة "٤٩" من الإطار بصورة عامة إلى أن خطر مهمة التأكد يشمل الخطر المتأصل وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف .وتتأثر درجة دراسة المزاول لكل من هذه المكونات بظروف المهمة مثل طبيعة موضوع المهمة وما إذا كانت المهمة التي يتم القيام بها مهمة تأكد مناسب أو مهمة تأكد محدود.



## الاستعانة بعمل خبير

**٢٦- عندما يستخدم المزاول عمل خبير في جمع الأدلة وتقييمها، ينبغي عليه وعلى الخبير ، أن يملكا سوياً المهارة اللازمة والمعرفة المتعلقة بموضوع المهمة والمقاييس المحددة اللازمة للمزاول لتحديد ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.**

٢٧- و في بعض مهام التأكد يمكن أن يتضمن موضوع المهمة والمقاييس المحددة ذات الصلة جوانب تتطلب المعرفة المتخصصة والمهارة في جمع الأدلة وتقييمها. وفي هذه المواقف يمكن أن يقرر المزاول الاستعانة بعمل أشخاص من فروع مهنية أخرى -يشار إليهم بالخبراء- الذين لديهم المعرفة والمهارة المطلوبة .ولا يوفر هذا المعيار إرشادات تتعلق بالاستعانة بعمل خبير في مهام فيها مسئولية مشتركة وإعداد تقارير بين المزاول وواحد أو أكثر من الخبراء.

٢٨- تعتبر العناية الواجبة صفة مهنية مطلوبة لكل الأفراد بما في ذلك الخبراء المشتركين في مهمة تأكد . وبالنسبة للأفراد المشتركين في مهام التأكد فهم يكلفون بمهام مختلفة تسند إليهم .وتختلف مدى الكفاءة المطلوبة لأداء تلك المهام حسب طبيعة مسئولياتهم. و في حين أن الخبراء لا يلزمهم نفس القدر من الكفاءة مثل المزاول لأداء جميع جوانب مهمة التأكد إلا أن على المزاول أن يتأكد من أن الخبراء لديهم التفهم الكاف للمعايير المصرية لمهام التأكد ليتمكنوا من ربط العمل المكلفون به بهدف المهمة.

٢٩- يطبق المزاول إجراءات مراقبة الجودة التي تناقش مسئولية كل شخص يقوم بأداء مهمة التأكد. بما فى ذلك عمل أي خبراء ليسوا محاسبين مهنيين وذلك لضمان الالتزام بهذا المعيار وغيره من المعايير ذات الصلة في سياق مسئولياتهم.

**٣٠- ينبغي على المزاول أن يشارك في المهمة وأن يتفهم العمل الذي يتم الاستعانة بخبير لادائه، للمدى الذى يُمكن المزاول من قبول مسئولية إبداء إستنتاج على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.** ويدرس المزاول المدى المناسب للاستعانة بعمل خبير عند تكوين إستنتاجه.

٣١- ولا يتوقع من المزاول أن يمتلك نفس القدر من المعرفة المتخصصة والمهارة مثل الخبير. وعلى الرغم من ذلك يجب أن يكون لدى المزاول المهارة الكافية والمعرفة من اجل:

(أ) تحديد أهداف العمل المكلف به وكيفية ارتباط هذا العمل بأهداف المهمة.

(ب) دراسة مدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التى يستخدمها الخبير.

(ج) دراسة مدى معقولية الحقائق التي توصل لها الخبير فيما يتعلق بظروف ومهمة الاستنتاج الذي توصل إليه المزاول.



**٣٢- ينبغي على المزاول أن يحصل على أدلة كافية وملائمة بأن عمل الخبير كاف لأغراض مهمة التأكد.** ولتقييم كفاية وملائمة الأدلة التي قدمها الخبير، يقوم المزاول بتقييم ما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية ، بما في ذلك خبرة وموضوعية الخبير.

(ب) مدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التي استخدمها الخبير.

(ج) مدى معقولية وأهمية الحقائق التي توصل لها الخبير فيما يتعلق بظروف المهمة و الاستنتاج الذى توصل إليه المزاول.

## الحصول على الأدلة

**٣٣- ينبغي على المزاول الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التى يبني عليها استنتاجه.** فالكفاية هي مقياس كمية الأدلة أما الملاءمة فهي مقياس نوعية الأدلة أي ملاءمتها ومصداقيتها. ويقوم المزاول بدراسة العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة ومدى فائدة المعلومات التي تم الحصول عليها. و مع ذلك فإن مسألة الصعوبة أو التكلفة المرتبطة بالموضوع لا تعتبر في حد ذاتها أساساً صحيحاً لحذف إجراء لجمع الأدلة ليس له بديل .ويستخدم المزاول الحكم المهني ويقوم بممارسة الشك المهني لتقييم كمية ونوعية الأدلة ومن ثم كفايتها وملائمتها لدعم تقرير التأكد.

٣٤- نادرا ما ترتبط مهمة تأكد بتحقيق مصداقية المستندات ولا يكون المزاول مدرباً مثل – أو متوقع أن يكون مثل – خبير في هذا العمل و مع ذلك ، يضع المزاول في اعتباره مصداقية المعلومات التي يجب أن تستخدم كأدلة ، على سبيل المثال ، الصور والفاكسات وغيرها من الوثائق المحفوظة على ميكروفيلم أو الرقمية أو الالكترونية ، بما في ذلك دراسة عناصر الرقابة الخاصة بإعدادها و حفظها متى كان ذلك ممكنا.

٣٥- يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة في مهمة تأكد مناسب كجزء من إجراءات مهمة متصلة ومنتظمة تتعلق بـ:

(أ) الحصول على تفهم لموضوع المهمة والظروف الأخرى للمهمة والتي تشمل ـ اعتمادا على موضوع المهمة ـ الحصول على تفهم لنظام الرقابة الداخلية.

(ب) إستناداً على ذلك التفهم يتم تقييم مخاطر أن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة قد تكون محرفة تحريفا هاما ومؤثرا.

(ج) الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها بما فى ذلك إعداد ردود الأفعال وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

(د) أداء إجراءات إضافية ترتبط ارتباطا واضحا بالمخاطر التي تم تحديدها، باستخدام مزيج من التفتيش والملاحظة والمصادقة وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية والاستفسار.وترتبط مثل تلك الإجراءات الإضافية بإجراءات التحقق التحليلية بما فى ذلك الحصول على المعلومات المؤيدة من مصادر مستقلة عن المنشأة واعتمادا على طبيعة موضوع المهمة واختبار فاعلية تشغيل الضوابط.

(هـ) تقييم كفاية الأدلة وملاءمتها.

٣٦- تعتبر "درجة التأكد المناسب" أقل من "التأكد المطلق". ومن النادر إمكان تقليل خطر مهمة التأكد إلى درجة صفر ولا أن تكون تكلفة محاولة التقليل مبررة كنتيجة للعوامل الآتية:

- استخدام الاختبار الاختياري.
- المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية .
- حقيقة أن أغلبية الأدلة المتاحة للمزاول مقنعة أكثر منها حاسمة.
- استخدام الحكم الشخصى في جمع الأدلة وتقييمها وتكوين استنتاجاً استنادا إلى تلك الأدلة.
- وفي بعض الحالات خصائص موضوع المهمة.

٣٧- يتطلب كل من مهام التأكد المناسب ومهام التأكد المحدود تطبيق مهارات التأكد وأساليبه وجمع الأدلة الكافية والملائمة كجزء من إجراءات مهمة متصلة ومنتظمة تشمل الحصول على تفهم لموضوع المهمة وغير ذلك من الظروف الخاصة بالمهمة. ومع ذلك فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لجمع أدلة كافية وملائمة في مهمة تأكد محدود تكون محدودة نسبياً بشكل متعمد مقارنة بمهمة تأكد مناسب. وبالنسبة لبعض موضوعات المهام قد يكون هناك معايير محددة لتوفير إرشادات عن الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة كافية وملائمة لمهمة تأكد محدود .وفي غياب معيار محدد لمهام التأكد ، تتنوع الإجراءات لجمع أدلة كافية وملائمة حسب تنوع ظروف المهمة وعلى وجه التحديد موضوع المهمة واحتياجات المستخدمين المرتقبين والطرف المسند للمهمة بما فى ذلك الوقت المناسب وقيود التكلفة .وبالنسبة لكل من مهام التأكد المناسب والتأكد المحدود إذا أصبح المزاول على دراية بمسألة تجعله يتساءل عن ضرورة عمل تعديل هام في المعلومات الخاصة بموضوع المهمة يتابع المزاول المسألة عن طريق أداء إجراءات أخرى تمكنه من رفع تقرير بشأنها.



## الإقرارات التي يقدمها الطرف المسئول

**٣٨- ينبغي على المزاول الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائما.** وتخفض المصادقة المكتوبة للإقرارات الشفهية من إمكانية حدوث سوء فهم بين المزاول والطرف المسئول. وعلى وجه التحديد يطلب المزاول من الطرف المسئول إقرار مكتوب يقيم أو يقيس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة سواء أكانت ستصبح متاحة كنوع من التأكيد للمستخدمين المرتقبين أم لا. ويمكن أن يؤدي عدم وجود إقرار مكتوب إلى إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج استنادا إلى قيد على نطاق عمل المزاول في المهمة. ويمكن للمزاول أيضا أن يضع قيداً على استخدام تقرير التأكد.

٣٩- في أثناء مهمة تأكد يمكن للطرف المسئول عمل إقرارات للمزاول إما من تلقاء نفسه أو ردا على استفسارات محددة. وعندما ترتبط مثل تلك الإقرارات بأمور تعتبر هامة لتقييم أو قياس موضوع المهمة يقوم المزاول بـما يلي:

(أ) تقييم معقولياتها واتساقها مع الأدلة التى تم الحصول عليها بما فى ذلك الإقرارات.

(ب) دراسة ما إذا كان مقدمى الإقرارات لديهم المعلومات بصورة جيدة بشأن أمور محددة.

(ج) الحصول على أدلة مؤيدة في حالة مهمة تأكد مناسب. ويمكن أن يسعى المزاول أيضا للحصول على أدلة مؤيدة في حالة مهمة تأكد محدود.

٤٠- لا يمكن أن تحل الإقرارات التي يقدمها الطرف المسئول محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المزاول توقعا معقولا أن تكون متاحة. وتشكل عدم القدرة للحصول على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بأمر له، أو يمكن أن يكون له ، تأثير هام على تقييم أو قياس موضوع المهمة عندما تكون مثل تلك الأدلة عادة متاحة ، قيداً على النطاق المهمة حتى و لو تم استلام إقرار من الطرف المسئول بشأن تلك المسألة.



## دراسة الأحداث اللاحقة

**٤١- ينبغي على المزاول دراسة تأثير الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار تقرير التأكد على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة والمتعلقة بتقرير التأكد** ويعتمد مدى دراسة الأحداث اللاحقة على احتمالية تأثير تلك الأحداث على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة بالإضافة إلى تأثيرها على ملاءمة الاستنتاج الذى توصل إليه المزاول .ويمكن أن تكون دراسة الأحداث اللاحقة في بعض مهام التأكد ليست ذات صلة بسبب طبيعة موضوع المهمة.على سبيل المثال،عندما تتطلب المهمة إبداء إستنتاج على دقة بيان إحصائى في نقطة زمنية معينة،حينئذ لا تؤثر الأحداث التي تقع بين تلك النقطة الزمنية وتاريخ إصدار تقرير التأكد على الاستنتاج أو تتطلب إفصاح في البيان الإحصائي أو تقرير التأكد.

## التوثيق

**٤٢- ينبغي على المزاول توثيق الأمور الهامة التى ساعدت على توفير أدلة تدعم تقرير التأكد ، والتي تؤيد أن المهمة تمت طبقا للمعيار المصري لمهام التأكد.**

٤٣- يشتمل التوثيق على سجل للاستدلال المنطقي للمزاول في جميع الأمور الهامة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني و ما يرتبط به من استنتاجات .ويدعو وجود أمور صعبة تتعلق بمبدأ أو حكم شخصى إلى التوثيق ، وذلك ليقوم المزاول بإضافة الحقائق ذات الصلة التي كان على علم بها في الوقت الذي قام فيه بإبداء الاستنتاج.

٤٤- ليس من الضروري ولا العملي توثيق كل أمر يقوم المزاول بدراسته. فعند تطبيق الحكم المهني لتقييم المستندات الواجب إعدادها و المحتفظ بها يمكن للمزاول دراسة ما هو ضروري لتوفير فهم لمزاول آخر ليست لديه خبرة سابقة بالمهمة، عن العمل الذي تم أداؤه وأساس القرارات التي اتخذها (و ليس الجوانب التفصيلية للمهمة) و يمكن للمزاول الآخر الحصول على فهم للجوانب التفصيلية للمهمة عن طريق مناقشتها مع المزاول الذي أعد التوثيق.

## إعداد تقرير التأكد

**٤٥- ينبغي على المزاول أن يستخلص ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاج الذي قام بإبدائه في تقرير التأكد.** و للتوصل إلى الاستنتاج يقوم المزاول بدراسة جميع الأدلة ذات الصلة التي تم الحصول عليها بغض النظر عن ما إذا كان يبدو إنها تؤيد أو تناقض المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

**٤٦- ينبغي أن يكون تقرير التأكد مكتوب وأن يحتوي على تعبير واضح عن استنتاج المزاول بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.**



٤٧- يمكن أن يساء فهم الاستنتاجات التى تصدر شفهياً. غيرها من صور التعبير عن الاستنتاج إذا لم يتم دعمها بتقرير مكتوب. ولهذا السبب لا يقوم المزاول بتقديم تقارير شفهية أو ملخصات دون أن يقدم أيضا تقرير تأكد مكتوب محدد يكون متاحا وذلك فى حالة تقديمه تقريراً شفهياً أو ملخصات على سبيل المثال .

٤٨- لا يتطلب هذا المعيار نموذجاً نمطياً للتقارير التى تتعلق بجميع مهام التأكد ، بل على العكس فهو يحدد في الفقرة "٤٩" العناصر الأساسية التي ينبغي أن يتضمنها تقرير التأكد .وتعد تقارير التأكد خصيصا بما يتناسب مع الظروف المحددة لكل مهمة فيختار المزاول أسلوب (نموذج مختصر) أو (نموذج مطول) لإعداد التقارير لتسهيل الاتصال الفعال بالمستخدمين المرتقبين. وعادة ما تتضمن التقارير ذات الشكل المختصر العناصر الأساسية فقط أما التقارير ذات الشكل المطول فغالبا ما تصف بالتفصيل شروط المهمة والمقاييس المحددة المستخدمة والحقائق المتعلقة بجوانب محددة في المهمة ، وفي بعض الحالات ، التوصيات وكذلك العناصر الأساسية. ويتم فصل أية حقائق أو توصيات فصلا واضحا عن الاستنتاج الذى توصل إليه المزاول بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة مع ضرورة أن توضح الصياغة المستخدمة في عرضها أنه ليس الهدف منها التأثير على استنتاج المزاول. ويمكن أن يستخدم المزاول رؤوس المواضيع أو أرقام للفقرات أو أساليب الطباعة ، على سبيل المثال الكتابة بخط سميك وغير ذلك من الآليات لتعزيز وضوح وإمكانية قراءة تقرير التأكد.

### محتويات تقرير التأكد

**٤٩- ينبغي أن يشمل تقرير التأكد العناصر الأساسية التالية:**

(أ) **عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكد مستقل:** يساعد العنوان الملائم على تحديد طبيعة تقرير التأكد وعلى التمييز بينه وبين التقارير التي يصدرها آخرون مثل هؤلاء الذين لا يجب عليهم الالتزام بنفس المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المزاول.

(ب) **الموجه إليهم التقرير:** يحدد الموجه إليهم التقرير الطرف أو الأطراف التي يوجه إليها تقرير التأكد. ومتى كان ذلك عمليا يوجه تقرير التأكد إلى جميع المستخدمين المرتقبين ولكن في بعض الحالات يمكن أن يوجد مستخدمين مرتقبين آخرين.

(ج) **تحديد ووصف للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة ، ومتى كان ذلك ملائما، موضوع المهمة:** ويشمل ذلك على سبيل المثال:

- النقطة الزمنية أو الفترة الزمنية التي يرتبط بها التقييم أو قياس موضوع المهمة.
- متى أمكن ، اسم المنشأة أو فرع من الفروع (مكون من المكونات) التي يرتبط موضوع المهمة بها.
- تفسير لخصائص موضوع المهمة أو المعلومات الخاصة بموضوع المهمة التي ينبغي أن يكون المستخدمين المرتقبين على دراية بها وكيف يمكن أن تؤثر مثل تلك الخصائص على دقة التقييم أو قياس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة أو مدى إقناع الأدلة المتاحة على سبيل المثال:
    - درجة كون المعلومات الخاصة بالموضوع هل موضوعية أم شخصية، أو أنها تاريخيه أم مستقبلية، أو أنها نوعية أم كمية.
    - التغيير في موضوع المهمة أو غير ذلك من ظروف المهمة التي تؤثر على إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بموضوع المهمة بين فترة ما والتي تليها.

عندما يصاغ إستنتاج المزاول في سياق تأكيد الطرف المسئول يلحق التأكيد بتقرير التأكد أو يصدر مع تقرير التأكد أو يشار في التقرير إلى أن المصدر متاح إلى المستخدمين المرتقبين.

(د) **تحديد المقاييس المحددة:** يحدد تقرير التأكد المقاييس المحددة التي يقيم أو يقاس على أساسها موضوع المهمة حتى يمكن للمستخدمين المرتقبين فهم الأسس التي يبدي المزاول استنتاجه بناءً عليها. ويمكن أن يتضمن تقرير التأكد المقاييس المحددة أو يشير إليها إذا وضعت داخل تأكيد أعده الطرف المسئول ويكون متاحا للمستخدمين المرتقبين ، أو إذا كانت متاحة بصورة أو بأخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. ويقرر المزاول ما إذا كانت الظروف مناسبة للإفصاح عن :

- مصدر المقاييس المحددة و ما إذا كانت متمثلة في القوانين واللوائح أو صادرة بواسطة جهة من الخبراء مصرح لها أو معترف بها والتي تتبع إجراءات الشفافية الواجبة و ما إذا كانت مقاييس محددة موضوعة في سياق موضوع المهمة (وإذا لم تكن كذلك، توضيح أسباب إعتبارها مناسبة).
- طرق القياس المستخدمة عندما تسمح المقاييس المحددة بالاختيار بين عدد من الطرق.
- أية تفسيرات تمت عند تطبيق المقاييس المحددة طبقاً لظروف المهمة.
- ما إذا كانت هناك أية تغييرات في طرق القياس المستخدمة.

(هـ) **متى كان ملائما ، وصف لأية محددات متأصلة هامة تصاحب التقييم أو قياس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة :** قد يكون من المتوقع في بعض الحالات أن يفهم قراء تقرير التأكد المحددات المتأصلة فهما جيدا ، إلا أنه في حالات أخرى يمكن أن يكون من الملائم عمل إشارة صريحة لذلك في تقرير التأكد. على سبيل المثال في تقرير تأكد مرتبط بفاعلية الرقابة الداخلية يكون من الملائم ذكر أن التقييم التاريخي للفاعلية لا يرتبط بالفترات المستقبلية بسبب خطر إمكانية أن تصبح الرقابة الداخلية غير مناسبة بسبب تغييرات في الظروف أو نتيجة لإحتمال انخفاض درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات.

(و) **عندما تكون المقاييس المحددة المستخدمة لتقييم أو لقياس موضوع المهمة متاحة فقط لمستخدمين مرتقبين محددين أو ترتبط فقط بغرض محدد ، تضاف عبارة تحظر استخدام تقرير التأكد إلا لهؤلاء المستخدمين أو لهذا الغرض :** بالإضافة إلى ذلك متى كان تقرير التأكد موجه فقط لمستخدمين مرتقبين محددين أو لغرض محدد يقوم المزاول بدراسة ذكر ذلك في تقرير التأكد ويوفر هذا تنبيهاً للقراء إلى أن تقرير التأكد مقصور على مستخدمين محددين أو لغرض محدد.

(ز) **عبارة لتحديد الطرف المسئول ولوصف مسئوليات كل من الطرف المسئول والمزاول:** وهذا الأمر ينبه المستخدمين المرتقبين بأن الطرف المسئول هذا، مسئول عن موضوع المهمة في حالة مهام إعداد تقارير مباشرة ، أو المعلومات الخاصة بموضوع المهمة في حالة مهمة قائمة على التأكد ، وأن دور المزاول هو التعبير بصورة مستقلة عن استنتاج متعلق بالمعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

(ح) **عبارة بأن المهمة تم أداؤها طبقا للمعايير المصرية لمهام التأكد:** عندما يكون هناك موضوع مهمة خاص بمعيار مهام تأكد محدد ، يمكن أن يتطلب هذا المعيار أن يشير تقرير التأكد إليه على وجه الخصوص.

(ط) **ملخص للعمل الذي تم أداؤه:** يساعد هذا الملخص المستخدمين المرتقبين على فهم طبيعة التأكد الذي قدمه تقرير التأكد. ويوفر معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة" ، والمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) " الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية لمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" إرشادات لنوع الملخص الملائم.

وحيث أن أي معيار محدد لمهام التأكد لا يوفر إرشادات تتعلق بإجراءات جمع الأدلة لموضوع مهمة محدد، فقد يشمل الملخص وصف أكثر تفصيلا للعمل الذي تم أداؤه.

و لأنه في مهام التأكد المحدود يكون تقدير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة التي تم أداؤها ضروريا لفهم التأكد الذي تم التعبير عنه بواسطة استنتاج تم إبدائه بصورة سلبية(فى النموذج السلبى) يكون ملخص العمل الذي تم أداؤه على الوجه التالي :

(١) أكثر تفصيلا عادة عنه في مهام التأكد المناسب كما يقوم بتحديد القيود على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة. وقد يكون من الملائم الإشارة إلى الإجراءات التي لم يتم أداؤها والتي عادة ما يتم القيام بها في مهام التأكد المناسب.

و(٢) يذكر أن إجراءات جمع الأدلة تعتبر محدودة أكثر عنها في مهمة للتأكد المناسب وأنه بناء على ذلك يتم الحصول على تأكد اقل عنه في مهمة تأكد مناسب.

(ى) **استنتاج المزاول:** عندما تتكون المعلومات الخاصة بموضوع المهمة من عدد من الجوانب فيمكن إبداء استنتاجات منفصلة تتعلق بكل جانب من الجوانب. و عندما لا تكون هناك حاجة لأن ترتبط جميع الاستنتاجات بنفس المستوى الخاص بإجراءات جمع الأدلة فيتم التعبير عن كل استنتاج في الشكل المناسب سواء أكانت مهمة تأكد مناسب أم مهمة تأكد محدود.

**وحيثما يكون ذلك ملائما ينبغي أن يبلغ الاستنتاج الذي توصل إليه المزاول المستخدمين المرتقبين بالسياق الذي ينبغي معه قراءة استنتاج المزاول :** يمكن أن يشمل الاستنتاج الذي قام المزاول بإبدائه على صياغة مثل : "قمنا بتكوين هذا الاستنتاج بناءا على ، و هو يخضع إلى المحددات المتأصلة الموضحة في مكان آخر في تقرير التأكد المستقل هذا" ويكون هذا ملائما ، على سبيل المثال عندما يتضمن التقرير توضيح لخصائص محددة في موضوع المهمة ينبغي أن يكون المستخدمين المرتقبين على دراية بها.

**وفي مهمة للتأكد المناسب ينبغي أن يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل ايجابي (في النموذج الايجابي):** على سبيل المثال : "وفي رأينا أن نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع جوانبه الهامة والمؤثرة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع " أو "وفي رأينا أنه تم التعبير بعدالة ووضوح عن أن تأكيد الطرف المسئول بأن نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع جوانبه الهامة والمؤثرة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع " .

**وفي مهمة للتأكد المحدود ينبغي التعبير عن الاستنتاج بشكل سلبي (في النموذج السلبي):** "على سبيل المثال استنادا على عملنا المذكور في هذا التقرير لم ينمو إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن الرقابة الداخلية غير فعالة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع ". أو " استنادا على عملنا المذكور في هذا التقرير لم ينمو إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأنه لم يتم التعبير بعدالة ووضوح عن تأكيد الطرف المسئول بأن الرقابة الداخلية فعالة في جميع جوانبها الهامة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع " .

**وعندما يقوم المزاول بإبداء استنتاج بخلاف الاستنتاج غير المتحفظ فينبغي أن يحتوي تقرير التأكد على وصف واضح لجميع الأسباب:** (راجع أيضا الفقرات من "٥١" إلى "٥٣").

(ك) **تاريخ تقرير التأكد:** و يخطر هذا التاريخ المستخدمين المرتقبين بأن المزاول قام بدراسة تأثير الأحداث التي وقعت حتى هذا التاريخ على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة وعلى تقرير التأكد.

(ل) **اسم المؤسسة أو المزاول و موقعة المحدد والذي يكون عادة في المدينة التي يوجد فيها مكتب المزاول المسئول عن المهمة:** و يخطر هذا المستخدمين المرتقبين بالفرد أو المنشأة التي أخذت على عاتقها القيام بالمهمة.

٥٠- يمكن أن يقوم المزاول بزيادة حجم تقرير التأكد ليشمل معلومات وتفسيرات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المزاول. وتشمل الأمثلة على : تفاصيل مؤهلات وخبرة المزاول وغيره من المشتركين في المهمة ، والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية ، والحقائق المرتبطة بجوانب محددة من المهمة ، بالإضافة إلى التوصيات. وتعتمد إضافة مثل تلك المعلومات على أهميتها لاحتياجات المستخدمين المرتقبين. ويتم فصل المعلومات الإضافية فصلا واضحا عن استنتاج المزاول ويتم صياغتها بطريقة من شأنها أن لا تؤثر على استنتاج المزاول.

## استنتاج متحفظ و استنتاج عكسي والامتناع عن إبداء استنتاج

**٥١- ينبغي على المزاول ألا يقوم بإبداء استنتاج غير متحفظ عندما تتوافر الظروف التالية ـ حسب حكمه ـ والتي يكون أو قد يكون تأثيرها هاما:ـ**

**(أ) أن هناك قيد على نطاق عمل المزاول، أي أن الظروف تمنع ، أو أن الطرف المسئول أو الطرف المسند للمهمة يقوم بفرض قيود تمنع المزاول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر مهمة التأكد إلى المستوى المناسب فعند ذلك ينبغي على المزاول إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج.**

**أو(ب) في تلك الحالات التي:**

**(١) يتم صياغة استنتاج المزاول في سياق تأكيد الطرف المسئول وألا يكون قد تم التعبير عن التأكيد بصورة عادلة وواضحة في جميع جوانبه الهامة.**

**(٢) يتم صياغة استنتاج المزاول بصورة مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس المحددة والمعلومات الخاصة بموضوع المهمة محرفة تحريفا هاما ومؤثرا، فعند ذلك ينبغى على المزاول إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي.**

**(ج) إذا اكتشف بعد قبول المهمة أن المقاييس المحددة غير مناسبة أو أن موضوع المهمة غير ملائم لمهمة التأكد عندئذ ينبغي على المزاول إبداء:**

- **استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي عندما يكون من المحتمل أن تؤدي المقاييس المحددة غير المناسبة أو موضوع المهمة غير الملائم إلى تضليل المستخدمين المرتقبين.**
- **استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج في الحالات الأخرى.**

**٥٢- ينبغي على المزاول إبداء استنتاج متحفظ عندما يكون تأثير مسألة ما ليس هاماً أو منتشراً بالدرجة التي تتطلب إبداء استنتاج عكسي أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج. ويتم إبداء استنتاج متحفظ بعبارة "فيما عدا" تأثير المسألة التي ترتبط بها التحفظات.**

٥٣- وفي الحالات التي يتم صياغة الاستنتاج غير المتحفظ الذي قام المزاول بإبدائه في سياق تأكيد الطرف المسئول وأن يكون التأكيد قام بتحديد المعلومات الخاصة بموضوع المهمة ووصفها وصفا ملائما بأنها محرفة تحريفا هاما ومؤثرا يقوم المزاول إما:

(أ) بإبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي مصاغ بصورة مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس المحددة.

(ب) إذا كان مطلوبا على وجه التحديد طبقا لشروط المهمة صياغة الاستنتاج في سياق تأكيد الطرف المسئول يقوم المزاول بإبداء استنتاج غير متحفظ ولكنه يقوم بالتأكيد على الأمر بالإشارة إليه على وجه التحديد في تقرير التأكد.

## المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير

**٥٤- ينبغي على المزاول دراسة مسئوليات إعداد التقارير الأخرى بما فى ذلك ملاءمة توصيل الأمور ذات الصلة التي تعتبر ذات أهمية بالنسبة للحوكمة والتي تنشأ عن مهمة تأكد مع هؤلاء المسئولون عن الحوكمة.**

٥٥- في هذا المعيار تصف عبارة "الحوكمة" دور الأشخاص المكلفون بالإشراف والرقابة وتوجيه الطرف المسئول. وعادة ما يكون هؤلاء المسئولون عن الحوكمة مسئولون عن تأكيد أن المنشأة تحقق أهدافها و عن رفع تقارير بخصوص ذلك للأطراف المهتمة بالموضوع. وإذا كان الطرف المسند للمهمة مختلف عن الطرف المسئول يمكن أن يكون من غير الملائم الاتصال بصورة مباشرة مع الطرف المسئول أو هؤلاء المسئولون عن الحوكمة بخصوص الطرف المسئول.

٥٦- في هذا المعيار تعتبر، "الأمور ذات الصلة التي تهم الحوكمة" هي تلك الأمور الناتجة عن مهمة التأكد و تعتبر حسب رأي المزاول هامة وذات صلة بالمسئولين عن الحوكمة. وتشمل الأمور ذات الصلة التي تهم الحوكمة فقط تلك الأمور التي نمت إلى علم المزاول أثناء أداء مهمة التأكد. وإذا كانت شروط المهمة لا تتطلب ذلك على وجه التحديد فيكون المزاول غير مطالب بتصميم إجراءات للغرض المحدد المتمثل في تحديد الأمور التي تهم الحوكمة.

# المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠)
# اختبار المعلومات المالية المستقبلية

# المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠)

# اختبار المعلومات المالية المستقبلية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠)
# اختبار المعلومات المالية المستقبلية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة إجراءات الاختبار للحصول على أفضل التقديرات والافتراضات النظرية. ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية الواردة في شكل عام أو في شكل وصفي مثل تلك التى تقدمها الإدارة في التقرير السنوي للمنشأة بالرغم من أن العديد من الإجراءات الواردة فى هذا المعيار قد تكون صالحة لهذا النوع من الاختبار.

**٢- عند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية:**

**(أ) أن الافتراضات التي بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة. أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.**

**(ب) أن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعداداً جيد على أساس تلك الافتراضات.**

**(ج) أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها افتراضات نظرية.**

**(د) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.**

٣- يقصد "بالمعلومات المالية المستقبلية" تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها ، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي. وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما

وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام.

٤- يقصد "بالتنبؤات" المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات).

٥- يقصد "بالتقديرات المستقبلية" المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء احد الأسس التالية:

(أ) افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث. مثل المنشآت التى في مرحلة بدء التشغيل أو تلك التى تنوى عمل تغييرات جوهرية في طبيعة عملياتها.

(ب) خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية. وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك في تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال (سيناريو "ماذا لو").

٦- قد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية كلها أو واحد أو أكثر من هذه القوائم ويمكن إعدادها:

(أ) كأداة داخلية للإدارة للمساعدة مثلاً في تقييم جدوى استثمار رأسمالي.

(ب) للتقديم للغير مثل:

- نشرة الاكتتاب —التي تمد المستثمرين المرتقبين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية.
- التقرير السنوي- اللازم لتقديم معلومات للمساهمين والجهات التنظيمية والأطراف الأخرى المهتمة بالمنشأة.
- مستند يقدم للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لهم مثل توقعات التدفقات النقدية.

٧- تقع مسئولية إعداد و عرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بما في ذلك تحديد الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها. وقد يطلب من المراجع أن يقوم باختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من استخدامها داخليا أو بمعرفة الغير.

## تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية

٨- تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق. وبالرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية ، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية ، ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. لذا فإن المراجع ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها.



٩- بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب على المراجع للحصول على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي ايجابي بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر. وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة فإن المراجع يقدم فقط مستوى معتدل من التأكد. أما إذا كان في تقدير المراجع انه قد تم الحصول على درجة معقولة من القناعة ، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء رأي ايجابي على تلك الافتراضات.

## قبول المهمة

١٠- قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية على المراجع أن يدرس عدة أمور منها:

- الغرض الذي تستخدم فيه هذه المعلومات.
- ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام.
- ما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية.
- العناصر المكونة لتلك المعلومات.
- الفترة التي تغطيها المعلومات.

**١١- على المراجع ألا يقبل ، أو عليه أن ينسحب من المهمة عندما تكون الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد المراجع أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من اجله.**

**١٢- على المراجع والعميل أن يتفقا على شروط المهمة** (ومن مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب قبول المهمة للمساعدة في تفادى أي سوء فهم خاص

بالمهمة. ويتعين أن يتناول خطاب قبول المهمة الأمور الواردة في الفقرة رقم "١٠" وأن يحدد مسئولية الإدارة عن الافتراضات وعن إمداد المراجع بالمعلومات والبيانات المستخدمة للوصول إلى الافتراضات.

### معرفة طبيعة النشاط

**١٣-على المراجع أن يحصل على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكون بمقدوره أن يقيم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.** ويحتاج المراجع أيضا للتعرف على الخطوات التي تقوم بها المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية وذلك بأخذه في الاعتبار العناصر الآتية على سبيل المثال لا الحصر:

- الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرات الأشخاص القائمين على إعداد تلك المعلومات.
- طبيعة المستندات المستخدمة والتي تعد من قبل المنشأة لتأييد افتراضات الإدارة.
- درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية ودرجة الاعتماد على استخدام الحاسب الآلي.
- الأساليب المستخدمة للوصول الى الافتراضات وتطبيقها.
- صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب وجود اختلافات جوهرية بها.

**١٤- على المراجع أن يدرس الى أي مدى يمكنه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشأة** .فعلى المراجع أن يحصل على درجة من المعرفة عن المعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا لأساس متسق مع المعلومات المالية التاريخية ، ولتوفير قاعدة تاريخية يمكن استخدامها لتقييم افتراضات الإدارة. فعلى المراجع أن يحدد على سبيل المثال ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات العلاقة قد تم مراجعتها أو فحصها فحصا محدودا وما إذا كان قد تم استخدام مبادئ محاسبية مقبولة في إعدادها.

١٥- إذا كان تقرير المراجعة أو الفحص المحدود الخاص بالمعلومات المالية التاريخية الخاصة بالفترة السابقة تقريرا معدلا وإذا كانت المنشأة في المرحلة الأولى من بدء التشغيل فعلى المراجع أن يأخذ في اعتباره الظروف المحيطة و تأثيرها على اختباره للمعلومات المالية المستقبلية.

## الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

**١٦- على المراجع أن يأخذ في اعتباره الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية** حيث أن الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات ، تزداد درجة عدم واقعيتها بزيادة الفترة التي تغطيها تلك المعلومات حيث انه كلما طالت الفترة كلما قلت قدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبنية على أفضل التقديرات. ويجب ألا تمتد الفترة بعد الوقت الذي يكون لدى الإدارة أسس معقولة لافتراضها، وفيما يلي بعض العوامل التي ينبغي أن يأخذها المراجع في اعتباره فيما يتعلق بالفترة التي تغطيها المعلومات المالية:

- دورة التشغيل، فعلى سبيل المثال في حالة المشروعات الإنشائية فالوقت المطلوب لإتمام المشروع قد يحدد الفترة التي تغطيها المعلومات.
- إمكانية الاعتماد على الافتراضات ، فإذا كانت المنشأة مثلا تنوى تقديم منتج جديد فإن الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية قد تكون قصيرة ويمكن تقسيمها إلى فترات اصغر كأسابيع أو شهور، وكبديل لذلك إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك الأراضي بموجب عقود إيجار تمويلية طويلة الأجل فقد يكون من المناسب أن تغطى المعلومات المالية المستقبلية فترة أطول.
- احتياجات مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية، فقد يتم إعداد تلك المعلومات كجزء من طلب الحصول على قرض عن الفترة اللازمة لتوليد أموال كافية لسداد القرض. ويمكن أيضا إعداد هذه المعلومات للمستثمرين وذلك فيما يتعلق بإصدار سندات وذلك لإيضاح الغرض الذي تستخدم فيه حصيلة الإصدار في الفترات اللاحقة.

## إجراءات الاختبار

**١٧- عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المراجع أن يراعي:**

**(أ) إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة.**

**(ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابقة.**

**(ج) كفاءة الإدارة فى إعداد المعلومات المالية المستقبلية.**

**(د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للادارة.**

**(هـ) مدى كفاية موثوقية البيانات التي تم استخدامها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية.**

١٨- على المراجع أن يقيم مصادر الأدلة المؤيدة لافتراضات أفضل تقديرات الإدارة والى أي حد يمكن الاعتماد عليها . ويمكن الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتأييد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية بما فيها تقييم الافتراضات في ظل المعلومات المالية التاريخية ، وتقييم ما إذا كانت تلك الافتراضات مبنية على خطط يمكن للمنشأة تحقيقها من خلال قدراتها المتوفرة.

١٩- على المراجع عند استخدام افتراضات نظرية الوقوف على ما إذا كان قد تم الأخذ في الاعتبار كافة الآثار الهامة لاستخدام تلك الافتراضات وعلى سبيل المثال إذا ما تم افتراض نمو المبيعات إلى ما يزيد على الطاقة الإنتاجية الحالية للمصنع ، فيجب أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية الاستثمار اللازم لزيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكلفة البدائل الأخرى لمقابلة المبيعات المتوقعة مثل إسناد مهمة الإنتاج الإضافي لمقاول من الباطن.

٢٠- على الرغم من انه ليس من الضروري الحصول على أدلة لتدعيم الافتراضات النظرية إلا أن على المراجع أن يحصل على درجة قناعة كافية بأن تلك الافتراضات متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعوا للاعتقاد بعدم واقعيتها.

٢١- على المراجع أن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا لافتراضات الإدارة بشكل مناسب وذلك مثلا عن طريق اختبار دقة العمليات الحسابية مثل إعادة الحساب ومراجعة مدى الاتساق الداخلي ، بمعنى مدى توافق الإجراءات التي تنوى الإدارة اتخاذها مع بعضها وأنه لا توجد أوجه عدم اتساق في تحديد القيم المبنية على متغيرات مشتركة مثل أسعار الفائدة.

٢٢- على المراجع أن يولي اهتماما لدرجة تأثير الأمور الأكثر حساسية للتغيرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية. حيث أن ذلك سيحدد إلى أي مدى يقوم المراجع بجمع الأدلة المناسبة وأيضا سيؤثر على تقييم المراجع لمدى ملاءمة وكفاية الافصاحات.

٢٣- عند قيام المراجع باختبار عنصر أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية مثل قائمة مالية منفردة. يكون من المهم أن يراعي اتفاق البيانات في هذا العنصر مع البيانات ذات العلاقة في القوائم المالية الأخرى.

٢٤- في حالة تضمين المعلومات المالية المستقبلية لجزء منصرم من الفترة المالية الحالية فعلى المراجع أن يراعى إلى أي مدى ينبغي تطبيق الإجراءات على المعلومات التاريخية. ويلاحظ أن تلك الإجراءات ستختلف وفقا للظروف مثل طول الفترة المنقضية من الفترة المستقبلية.

**٢٥- على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدى اكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.**



## العرض والإفصاح

٢٦- على المراجع أن يدرس عند تقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية، بالإضافة إلى المتطلبات التي تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية أو المعايير المهنية ما إذا كان:

(أ) عرض المعلومات المالية المستقبلية يمد القارئ بالمعلومات ولا يضلله.

و(ب) قد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية.

و(ج) قد تم الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية. ويجب توضيح ما إذا كانت تلك الافتراضات تمثل أفضل تقديرات للإدارة أو أنها تمثل افتراضات نظرية. وعندما تكون الافتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد فيجب أن يتم الإفصاح بشكل كاف عن ذلك وعن مدى حساسية النتائج.

و(د) قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وعلى الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات تعتبر ملائمة في هذا التاريخ على الرغم من أن المعلومات قد تكون قد تم تجميعها على مدى فترة زمنية.

و(هـ) قد تم إيضاح أسس اختيار نقاط معينة داخل مدى محتمل لهذا التقدير و أن هذا المدى قد تم اختياره بأسلوب غير متحيز أو مضلل وذلك عندما تكون النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها في صورة مدى .

و(و) قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية عن تلك المتبعة في إعداد أحداث قوائم مالية تاريخية والإفصاح عن أسباب التغيير وأثره على المعلومات المالية المستقبلية.

## التقرير عن اختبار معلومات مالية مستقبلية

**٢٧- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية التالية:**

**(أ) عنوان التقرير.**

**و(ب) الموجه إليهم التقرير.**

**و(ج) تحديد للمعلومات المالية المستقبلية.**

**و(د) إشارة إلى المعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية.**

**و(هـ) عبارة تشير إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التي بنيت عليها هذه المعلومات.**

**و(و) الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها وذلك في وجود حظر على توزيع تلك المعلومات.**

**و(ز) تأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية.**

**و(ح) إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.**

**و(ط) تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.**

**و(ى) تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات.**

**و(ك) عنوان المراجع.**

**و(ل) توقيع المراجع.**

٢٨- يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

- ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للافتراضات ما يدعوه للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية.
- إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.

- يبين ما يلى :
  - ما إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية، حيث أن الأحداث المتوقعة غالبا ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الاختلاف جوهريا أيضا. وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى فيجب النص على انه لا يمكن إعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل هذا المدى.
  - في حالة التقديرات ، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) باستخدام مجموعة من الافتراضات والتي تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من المحتم أن تتحقق هذه الافتراضات. وعليه فنحذر القارئ بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تستخدم في غير الغرض الموضح بها.



٢٩- فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ عن (تنبؤ)

قمنا باختبار تنبؤات (يتم ذكر اسم المنشأة ، الفترة التي تغطيها التنبؤات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا للمعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية. وهذه التنبؤات هي مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم (  ) والتي تم بناء التنبؤات عليها.

بناءا على فحصنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن تلك الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات. ومن رأينا أن التنبؤات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (يتم إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية).

من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤات حيث انه غالبا ما لا تتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الاختلاف جوهرياً.

٣٠- فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ على معلومات مالية مستقبلية:

قمنا باختبار المعلومات المالية المستقبلية (يتم ذكر اسم المنشأة ، الفترة التي تغطيها المعلومات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا للمعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية. وهذه المعلومات المالية المستقبلية هي مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم (  ) والتي تم بناء التنبؤات عليها.

وقد تم إعداد هذه المعلومات بغرض (يذكر سبب الإعداد). وحيث أن المنشأة مازالت في المراحل الأولى من بدء التشغيل فإن المعلومات قد أعدت باستخدام مجموعة من الافتراضات النظرية والتي تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من الضروري أن تتحقق تلك الافتراضات. وعليه فإن هذه المعلومات قد لا تكون مناسبة للاستخدام في أغراض أخرى بخلاف الموضحة عاليه.

وبناءا على اختبارنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات ، بافتراض (أن يتم ذكر أو الإشارة إلى الافتراضات) ومن رأينا أيضا أن المعلومات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية).
وحتى في حالة تحقق الأحداث المتوقعة في ظل الافتراضات المستخدمة ، فقد تختلف النتائج الفعلية عن التقديرات حيث انه غالبا ما لا تتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الاختلاف جوهرياً.

**٣١- عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاحات الخاصة بها غير سليمة فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية أو عليه أن ينسحب من المهمة** حسبما هو ملائم ، ومثال ذلك قصور المعلومات المالية عن إعطاء الإفصاح الكافي لعواقب الافتراضات ذات الحساسية العالية.

**٣٢- في حالة اعتقاد المراجع بأن واحد أو أكثر من الافتراضات لا يوفر أساسا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس أفضل التقديرات ، أو إذا كانت هذه الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية في ظل الافتراضات النظرية ، على المراجع إما أن يبدي رأيا عكسيا في تقريره على المعلومات المالية المستقبلية أو أن ينسحب من المهمة.**

**٣٣- في حالة تأثر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تعتبر لازمة في تلك الظروف فعلى المراجع إما أن ينسحب من المهمة أو أن يمتنع عن إبداء رأي في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار في تقريره.**

# المعايير المصرية للمهام الأخرى ذات العلاقة

# المعيار المصرى لمهام الخدمات ذات الصلة ( ٤٤٠٠ )
# مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية

# المعيار المصرى لمهام الخدمات ذات الصلة ( ٤٤٠٠ )

# مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# المعيار المصرى لمهام الخدمات ذات الصلة ( ٤٤٠٠ )
# مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية



## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالمسئوليات المهنية للمراجع عند قيامه بتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية وكذا شكل ومحتوي التقرير الذي سيقوم المراجع بإصداره فيما يتعلق بهذه المهمة .

٢- علي الرغم من أن هذا المعيار موجة لمهام تتعلق بمعلومات مالية إلا إنه يمكن أن يوفر إرشادات مفيدة للمهام المتعلقة بالمعلومات غير المالية ، بشرط أن يكون لدي المراجع المعرفة الكافية عن موضوع المهمة محل البحث وأن يكون لدية مقاييس معقولة يبني عليها اكتشافاته . وقد تكون الإرشادات في معايير المراجعة المصرية مُفيدة عند تطبيق هذا المعيار .

٣- يمكن وصف مهمة أداء إجراءات متفق عليها عندما يطلب من المراجع أداء بعض الإجراءات المتعلقة ببند أو أكثر فى القوائم المالية .( علي سبيل المثال الدائنون و المدينون وعمليات الشراء من الأطراف ذوى العلاقة والمبيعات والأرباح في قطاع من قطاعات المُنشأة ) أو قائمة مالية ( علي سبيل المثال ميزانية ) أو حتى مجموعة كاملة من القوائم المالية .

## الهدف من مهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها

**٤- الهدف من مهمة القيام بإجراءات مُتفق عليها هو قيام المراجع بإجراءات ذات طبيعة مشابهة لأعمال المراجعة يتفق عليها مع المنشأة وأي طرف ثالث مناسب و يقوم المراجع بإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة .**

٥- وحيث أن المراجع يقدم فقط تقرير عن الحقائق المكتشفة عند القيام بالإجراءات المتفق عليها لذا لا يقوم بإصدار تأكد ولكن بدلاً من ذلك يقوم مستخدمو التقرير بتقييم الإجراءات والاكتشافات التي أعدها المراجع بأنفسهم ويقومون باستخلاص استنتاجاتهم الخاصة من عمل المراجع .

٦- يقصر استخدام التقرير علي الأطراف التي اتفقت علي الإجراءات التي يجب القيام بها . حيث أن الآخرين الذين ليسوا علي دراية بأسباب القيام بتلك الإجراءات، يمكن أن يفسروا النتائج بطريقة خاطئة.

## المبادئ العامة للتكليف بمهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها

**٧- ينبغي علي المراجع الالتزام بالميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولى المهنة** . وتشمل المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسئوليات المهنية للمراجع في هذا النوع من المهام الآتي:

(أ) النزاهة.

(ب) الموضوعية .

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

(د) السرية .

(هـ) السلوك المهني .

(و) المعايير الفنية .

علي الرغم من أن الاستقلالية ليست مطلوبة في مهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها إلا أن الشروط والأهداف لمهمة ما يمكن أن تتطلب من المراجع الالتزام بمتطلبات الاستقلالية الواردة بالميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولى المهنة. وفي حالة عدم استقلالية المراجع يجب كتابة ما يُفيد ذلك في تقرير الحقائق المُكتشفة .

**٨- يجب علي المراجع القيام بمهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها طبقاً لهذا المعيار ولشروط المهمة .**

## تحديد شروط المهمة

**٩- ينبغي علي المراجع أن يقوم بالتأكيد مع ممثلي المنشأة ، وعادة ، الأطراف المُحددة الأخرى ممن سيقومون باستلام نسخ من تقرير الحقائق المكتشفة ، بأن هناك تفهم واضح متعلق بالإجراءات المتفق عليها و شروط المهمة** وتشمل الأمور التي يجب الاتفاق عليها ما يلي:

- طبيعة المهمة بما فى ذلك حقيقة أن الإجراءات التي سيتم أداؤها لا تشكل عملية مراجعة أو فحص محدود وبناء عليه فلن يتم إصدار تقرير تأكد .
- الغرض المتفق علية من المهمة .
- تحديد المعلومات المالية التي سيُطبق عليها الإجراءات المُتفق عليها .
- طبيعة وتوقيت ومدي الإجراءات المُحددة الواجب تطبيقها .
- الشكل المُتوقع لتقرير الحقائق المُكتشفة .

- القيود علي توزيع تقرير الحقائق المُكتشفة . وعندما تتعارض تلك القيود مع المُتطلبات القانونية، إن وجدت ، فإن علي المراقب عدم قبول المهمة .

١٠- في بعض الظروف ، علي سبيل المثال ، عندما يتم الاتفاق علي الإجراءات بين الجهة الرقابية أو ممثلى الصناعة أوممثلي مهنة المحاسبة ، قد لا يستطيع المراجع مناقشة الإجراءات مع جميع الأطراف التي ستتلقي التقرير وفي مثل هذه الحالات ، علي سبيل المثال ، يدرس المراجع مناقشة الإجراءات الواجب تطبيقها مع الممثلين المناسبين للأطراف ذات الصلة ويقوم بفحص المراسلات ذات الصلة من تلك الأطراف أو يرسل لهم مسودة مشروع التقرير المُزمع إصدارة .



١١- من مصلحة العميل و المراجع أن يُرسل المراجع خطاب ارتباط موثقاً فيه الشروط الأساسية للمهمة . ويؤكد خطاب الارتباط قبول المراجع للمهمة ويساعد علي تجنب سوء الفهم المتُعلق بأمور مثل أهداف ونطاق المهمة ومدي مسئوليات المراجع بالإضافة إلي شكل التقرير الواجب إصداره .

١٢- يتضمن خطاب الإرتباط الأمور التالية:

- قائمة بالإجراءات المُقرر أداؤها كما هو متفق عليه بين الأطراف .
- بيان يوضح أن توزيع تقرير الحقائق المُكتشفة سيكون مقتصراً علي الأطراف المُحددة التي اتفقت علي الإجراءات الواجب أداؤها.

وبالإضافة إلي ذلك يقوم المراجع بدراسة إرفاق نموذج مشروع التقرير الخاص بالحقائق المُكتشفة المزمع إصداره مع خطاب الارتباط . ويوضح ملحق(١) من هذا المعيار مثال لخطاب ارتباط .

## التخطيط

**١٣- ينبغي علي المراجع تخطيط العمل حتى يتم أداء المهمة بطريقة فعالة .**

## التوثيق

**١٤- ينبغي علي المراجع توثيق الأمور الهامة التي توفر أدلة لدعم تقرير الحقائق المُكتشفة بالإضافة إلي أدلة تُفيد بأنه قد تم أداء المهمة طبقاً لهذا المعيار ولشروط المهمة .**

## الإجراءات والأدلة

**١٥- يجب علي المراجع القيام بالإجراءات المُتفق عليها واستخدام الأدلة التي تم الحصول عليها كأساس لتقرير الحقائق المُكتشفة .**

١٦- يمكن أن تشمل الإجراءات المطبقة في مهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها ما يلي :

- الاستفسار والتحليل .
- إعادة الحساب والمُقارنات والاختبارات المكتبية الأخرى للتأكد من الدقة .
- الملاحظة .
- التفتيش .
- الحصول علي المصادقات .

و يوضح الملحق (٢) من هذا المعيار مثال على تقرير يحتوى علي قائمة توضيحية للإجراءات التي يمكن استخدامها كجزء من مهمة القيام بإجراءات متفق عليها .

## إعداد التقارير

١٧- يكون التقرير المتعلق بمهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها بحاجة إلي وصف الغرض من المهمة والإجراءات المتفق عليها وصفاً تفصيليا ليمكن القاريء من فهم طبيعة ومدي العمل الذي تم أداؤه.

**١٨- ينبغي أن يحتوي تقرير الحقائق المكتشفة علي ما يلي :**

**(أ) عنوان التقرير .**

**(ب) الموجه إليهم التقرير ( عادة ما يكون العميل الذي كلف المراجع بالقيام بالإجراءات المُتفق عليها).**

**(ج) تحديد المعلومات المالية أو غير المالية المعينة و التى طبقت عليها الإجراءات المُتفق عليها .**

**(د) بيان يُفيد بأن الإجراءات التي تم أداؤها هي تلك المتفق عليها مع مستخدم التقرير.**

**(هـ) بيان يفيد بأنة تم أداء المهمة طبقاً للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة الذي يسري علي مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها أو الممارسات الأخرى ذات الصلة .**

(و) إذا لزم الأمر ، بيان بأن المراجع غير مستقل عن المنشأة .

(ز) تحديد الغرض الذي من أجله تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها .

(ح) قائمة بالإجراءات المحددة التي تم القيام بها .

(ط) وصف للحقائق المُكتشفة التي توصل لها المراجع بما في ذلك التفاصيل الكافية للأخطاء والاستثناءات التي وجُدت .

(ى) بيان بان الإجراءات التي تم أداؤها لا تمثل عملية مراجعة ولا فحص محدود و بناء علية لا يتم إصدار تقرير تأكد .

(ك) بيان بأن المراجع لو كان قد قام بأداء إجراءات إضافية أو عملية مراجعة أو فحص لكان من الممكن أن تتضح أموراً أخرى كان من الممكن التقرير عنها .

(ل) بيان بأن التقرير يقتصر علي تلك الأطراف التي اتفقت علي الإجراءات الواجب أداؤها .

(م) بيان ( متى أمكن التطبيق ) بأن التقرير يرتبط فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية أو غير المالية المُحددة و أنه لا يمتد إلي القوائم المالية الخاصة بالمنشأة مأخوذة ككل .

(ن) تاريخ التقرير .

(س) عنوان المراجع.

(ع) توقيع المراجع.

يحتوي ملحق (٢) من هذا المعيار علي مثال تقرير حقائق مُكتشفة صادر فيما يتصل بمهمة لأداء إجراءات متفق عليها تتعلق بمعلومات مالية .

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (١)
# مثال لخطاب ارتباط لمهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها

يستخدم الخطاب التالي كنوع من الإرشاد لما جاء بالفقرة "٩" من هذا المعيار وليس الهدف منة أن يكون خطاباً نموذجياً . فخطاب الارتباط قد يكون بحاجة إلي التغيرات طبقاً للمتطلبات والظروف .

إلي مجلس الإدارة أو غيره من الممثلين الملائمين للعميل الذي قام بتكليف المراجع..........

نرسل هذا الخطاب تأكيدا لفهمنا لشروط المهمة وأهدافها وطبيعة الخدمات التي سنقدمها وحدودها. وسنقوم بأداء مهمتنا طبقاً للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة الذى يسرى علي مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها و سنقوم بذكر ذلك في تقريرنا .

اتفقنا علي القيام بالإجراءات التالية وعلي رفع تقارير لكم بخصوص الحقائق المكتشفة الناتجة عن عملنا .

( اذكر طبيعة وتوقيت ومدي الإجراءات الواجب أدائها متضمنا ذلك إشارة محدودة ، متي أمكن التطبيق ، إلي هوية المستندات والسجلات الواجب الإطلاع عليها والأشخاص الذين يجب الاتصال بهم والأطراف الذين ينبغي الحصول علي المصادقات منهم ).

وما سنقوم به من إجراءات هي فقط لمساعدتكم في ( اذكر السبب)و لا يجب استخدام تقريرنا في أي غرض آخر فهو فقط من أجل تزويدكم بالمعلومات .

إن الإجراءات التي سنقوم بها لا تشكل عملية مراجعة ولا فحص محدود طبقا لمعايير المراجعة المصرية أو للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود وبالتالي لن يتم إصدار تقرير تأكد .

إننا نتطلع إلي التعاون التام مع العاملين لديكم وأننا واثقون من أنهم سيوفرون لنا أية سجلات أو مستندات أو أية معلومات أخرى مطلوبة ذات صلة بالمهمة.

سيتم إصدار مطالبات عن أتعابنا طبقا لتقدم العمل بناء علي الوقت المستغرق من الأفراد المكلفين بالمهمة بالإضافة غلي أية مصروفات نثرية يتم تكبدها .

الرجاء التوقيع علي النسخة الملحقة بهذا الخطاب وإعادتها للإشارة علي أنها متفقة مع فهمكم لشروط المهمة بما فى ذلك الإجراءات المحددة التي اتفقنا علي أدائها .

**توقيع المؤسسة**

**يعتمد بالنيابة عن شركة ............... بواسطة ...............**

**( التوقيع )**

..................

**الاسم / الوظيفة**

**التاريخ**

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (٢)
## مثال لتقرير حقائق مكتشفة ذات صلة بالدائنين

تقرير حقائق مكتشفة

إلي ( أولئك المسئولون عن تعيين المراجع ) .............

قمنا بأداء الإجراءات المتفق عليها معكم المذكورة أدناه المتصلة بحسابات الدائنين لشركة ............. في تاريخ ............. الموضحة في الكشوف المرافقة ( غير موضح في هذا المثال ) .

وقد قمنا بمهمتنا طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة الذى يسرى علي مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها . وقد قمنا بأداء الإجراءات فقط لمساعدتكم على تقييم صحة حسابات الدائنين وهذه الإجراءات يمكن تلخيصها فى الآتى :





١- حصلنا علي وفحصنا ميزان مراجعة الدائنون في تاريخ ........الذي أعدته شركة ......، كما قمنا بمطابقة المجموع مع الرصيد في حساب الأستاذ العام .

٢- قمنا بمطابقة القائمة المرفقة ( ليست موضحة في هذا المثال )، للموردين الرئيسيين والمبالغ المستحقة في ( التاريخ ) بالأسماء والمبالغ في ميزان المراجعة .

٣- حصلنا علي كشوف حسابات الموردين أو طلبنا من الموردين التصديق علي الأرصدة المستحقة في ( التاريخ )

٤- قمنا بمطابقة هذه الكشوف أو المصادقات مع المبالغ المشار إليها في (٢) أعلاه وقد حصلنا علي تسويات من شركة ........لتلك المبالغ التي لم تتطابق .

ومن خلال التسويات التي تم الحصول عليها فقد قمنا بحصر الفواتير وإشعارات الخصم والشيكات المعلقة التي تبلغ قيمتها أكبر من ......

وقمنا بتحديد تلك الفواتير وفحصها وإشعارات الخصم التي تم استلامها لاحقا بالإضافة إلي الشيكات التي تم دفعها لاحقا وتأكدنا أنه كان يجب إظهارها في التسويات كبنود معلقة.

وفيما يلي بيان بما تم اكتشافه:

(أ) فيما يتعلق بالبند رقم (١) وجدنا الجمع صحيحا وأن المجموع مطابقا .

(ب) فيما يتعلق بالبند رقم (٢) وجدنا تطابقاً بين المبالغ التي تمت مقارنتها .

(ج) فيما يتعلق بالبند رقم (٣) وجدنا أن هناك كشوف موردين لكل هؤلاء الموردين .

(د) وفيما يتعلق بالبند رقم (٤) وجدنا أن المبالغ مُطابقة أو بالنسبة للمبالغ التي لم تتطابق وجدنا أن شركة ........ قد أعدت التسويات وأن إشعارات الخصم والفواتير والشيكات المعلقة

التي تزيد مبالغها عن ........ قد سجلت بصورة ملائمة بوصفها بنود تمت تسويتها فيما عدا الاستثناءات التالية :

( تفاصيل الاستثناءات )

وحيث أن الإجراءات الواردة أعلاه لا تمثل عملية مراجعة ولا فحص محدود تمت طبقا لمعايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود، لذا لن نقوم بإصدار تقرير بأي تأكد علي حسابات الدائنين فى تاريخ ..................

لو كنا قد قمنا بأداء إجراءات إضافية أو بأداء عملية مراجعة أو فحص محدود للقوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود ، لكان من الممكن أن تنمو أموراً أخري إلي علمنا والتي كان من الممكن أن نرفعها لكم .

أعد تقريرنا هذا فقط من أجل الغرض الموضح في الفقرة الأولي من هذا التقرير ولتوفير المعلومات لكم، وليس معداً للاستخدام لأي غرض آخر وغير مسموح بتوزيعه علي أية أطراف أخرى. ويرتبط هذا التقرير فقط بالحسابات والبنود المحددة أعلاه ولا يمتد لأيه قوائم مالية لشركة ....... مأخوذة ككل.

**مراجع الحسابات**

**التاريخ**

**العنوان**

# المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠)
# مهام إعداد قوائم مالية

# المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠)

# مهام إعداد قوائم مالية

## المحتويات

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠)
# مهام إعداد قوائم مالية

## المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالمسئوليات المهنية للمحاسب(*) عند قيامه بمهمة إعداد معلومات مالية ، كما يوفر إرشادات تتعلق بشكل ومحتوي التقرير الذي يصدره المحاسب فيما يتعلق بهذه المهمة .

٢- أن هذا المعيار مخصص لمهمة إعداد المعلومات المالية. وعلي الرغم من ذلك فيمكن تطبيقه إذا كان ذلك عملياً علي مهام إعداد معلومات غير مالية ، بشرط أن يكون لدي المحاسب المعرفة الكافية بموضوع المهمة . أن مهام توفير مساعدة محدودة لعميل لدى إعداد قوائم مالية ( علي سبيل المثال، عند اختيار السياسة المحاسبية الملائمة ) لا تشكل مهمة لإعداد معلومات مالية .



## هدف مهمة إعداد قوائم مالية

**٣- يعتبر الهدف من مهمة الإعداد هو استخدام المحاسب للخبرة المحاسبية، و التى تختلف عن خبرة المراجعة ، لجمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية** .وعادة ما يتضمن ذلك إختصار البيانات التفصيلية على نحو يمكن فهمه والتعامل معه دون الحاجة إلي اختبار التأكيدات التي تتضمنها هذه المعلومات. إن الإجراءات المستخدمة غير مصممة ولا تمكن المحاسب من إصدار أي تأكد علي المعلومات المالية . ومع ذلك فمستخدمي المعلومات المالية المعدة يحصلون علي بعض الفائدة كنتيجة لاشتراك المحاسب ، حيث يتم أداء الخدمة بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

٤- عادة ما تشمل مهمة الإعداد ، إعداد قوائم مالية ( ربما تكون أو لا تكون مجموعة كاملة من القوائم المالية) ، ولكن يمكن أيضا أن تشمل جمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية الأخرى .

---

(*) لأغراض هذا المعيار المصري للمراجعة وللتمييز بين عملية المراجعة والتكليف بإعداد الحسابات فإن مصطلح "المحاسب" ( بدلاً من المراجع ) قد استعمل خلال هذا المعيار للإشارة إلي المحاسب المهني في مجال ممارسة المهنة.

## المبادئ العامة لمهمة إعداد قوائم مالية

**٥- ينبغي علي المحاسب الالتزام بالميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولى المهنة.** و تشمل المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسئوليات المهنية للمحاسب فى هذا النوع من المهام الآتى:

(أ) النزاهة .

(ب الموضوعية.

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

(د) السرية .

(هـ) السلوك المهني .

(و) المعايير الفنية .

ولا تعتبر الاستقلالية مطلب من متطلبات مهمة الإعداد، ومع ذلك فعندما لا يكون المحاسب مستقلاً يجب كتابة ما يفيد ذلك في تقرير المحاسب .

**٦- في جمع الأحوال عندما يكون أسم المحاسب مرتبطاً بالمعلومات المالية التي أعدها، يجب علي المحاسب إصدار تقرير .**

## تحديد شروط المهمة

**٧- ينبغي علي المحاسب أن يضمن أن هناك فهم واضح بين العميل والمحاسب فيما يتعلق بشروط المهمة. وتشمل الأمور التي يجب دراستها ما يلي :**

- طبيعة المهمة متضمنة حقيقة أنه لن يتم القيام بعملية مراجعة أو فحص محدود وبناء علية لن يتم إصدار تقرير تأكد .
- حقيقة أنه لا يمكن الاعتماد علي المهمة للكشف عن الأخطاء ، أو الأفعال غير القانونية أو غيرها من المخالفات ، علي سبيل المثال ، حوادث الغش أو الاختلاس التي قد توجد.
- طبيعة المعلومات التي تُقدم من قبل العميل .
- حقيقة أن الإدارة مسئولة عن دقة واكتمال المعلومات التي يزود بها المحاسب من اجل اكتمال ودقة المعلومات المالية المعدة .
- الأسس المحاسبية التي ينبغي إعداد المعلومات المالية بناء عليها وأنه في حالة الخروج عنها سيتم الإفصاح عن ذلك.

- الاستخدام المتوقع وتوزيع المعلومات متي تم إعدادها.
- شكل التقرير الواجب تقديمه وذلك فيما يتعلق بالمعلومات المالية التي تم إعدادها، وذلك عندما يكون اسم المحاسب مصحوبا بها .

٨- يُساعد خطاب الارتباط في التخطيط لعملية الإعداد ، حيث أنه من مصلحة كلاً من المحاسب والمنشأة أن يُرسل المحاسب خطاب ارتباط موثقاً فيه الشروط الأساسية للتعيين . ويؤكد خطاب الارتباط قبول المحاسب للمهمة ويُساعد علي تجنب سوء الفهم المتعلق بأمور مثل أهداف المهمة ونطاقها ومدي مسئوليات المحاسب وشكل التقارير الواجب إصدارها ويوضح الملحق (١) من هذا المعيار مثال لخطاب ارتباط لمهمة إعداد القوائم المالية .



## التخطيط

**٩- ينبغي علي المُحاسب تخطيط العمل حتي يتم انجاز المهمة بطريقة فعالة .**

## التوثيق

**١٠- ينبغي على المحاسب توثيق الأمور الهامة لتوفير أدلة بأن أداء المهمة قد تم طبقا لهذا المعيار ولشروط المُهمة .**

## الإجراءات

**١١- ينبغي أن يتوافر لدى المحاسب معرفة عامة بالنشاط وعمليات المنشأة وان يكون علي دراية بالمبادئ المحاسبية الخاصة بالنشاط الذي تعمل به المنشأة وبشكل ومحتوي المعلومات المالية الملائمة للظروف .**

١٢- وحتى يمكن إعداد معلومات مالية ، يحتاج المُحاسب إلي تفهم عام لطبيعة معاملات المنشأة وشكل سجلاتها المحاسبية والأسس المحاسبية التي يجب عرض المعلومات المالية بناء عليها .وعادة ما يكتسب المحاسب المعرفة بتلك الأمور من خلال خبرته مع المنشأة أو الاستفسار من العاملين بالمنشأة

١٣- وبخلاف ما هو مذكور في هذا المعيار، لا يتطلب من المحاسب عادة الآتي :

(أ) الحصول على استفسارات من الإدارة لتقييم مصداقية المعلومات المقدمة واكتمالها .

(ب) تقييم الرقابة الداخلية .

(ج) التحقق من أية أمور .

(د) التحقق من أي إيضاحات.

**١٤- في حالة معرفة المُحاسب بأن المعلومات التي تقدمها الإدارة غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مُرضية بصورة أو بأخرى، ينبغي عليه أن يدرس أداء الإجراءات المذكورة أعلاه وأن يطلب من الإدارة تزويده بمعلومات إضافية .و إذا رفضت الإدارة تزويده بمعلومات إضافية ، ينبغي علي المحاسب الانسحاب من المهمة ، وان يُخطر المنشأة بأسباب انسحابه .**

**١٥- ينبغي علي المُحاسب قراءة المعلومات المُعدة ودراسة ما إذا كانت تبدو ملائمة في الشكل وخالية من أية تحريفات هامة واضحة.** وفي هذا السياق ، تشمل التحريفات ما يلي :

- الأخطاء في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المستخدم.
- عدم الإفصاح عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق واكتشاف الخروج عنه .
- عدم الإفصاح عن أية أمور مهمة أخرى أصبح المُحاسب علي دراية بها .

**ينبغي الإفصاح عن إطار إعداد التقارير المالية المُطبق و الخروج عنه في المعلومات المالية بالرغم من عدم ضرورة تقييم آثارها .**

**١٦- إذا أصبح المُحاسب علي دراية بأية تحريفات هامة ، ينبغي عليه أن يحاول الاتفاق على التعديلات الملائمة مع المنشأة . وإذا لم يتم عمل مثل تلك التعديلات واعتبرت المعلومات المالية مُضللة ، علي المحاسب الانسحاب من المهمة .**

## مسئولية الإدارة

**١٧- ينبغي علي المحاسب أن يحصل علي إقرار من الإدارة بمسئوليتها عن العرض الملائم للمعلومات المالية وعن اعتمادها المعلومات المالية .** وينبغي أن يقدم مثل هذا الإقرار من خلال إقرارات من الإدارة والتي تغطى دقة البيانات المحاسبية واكتمالها والإفصاح الكامل للمحاسب عن جميع المعلومات الهامة المرتبطة به.

### إعداد تقرير عن مهمة إعداد قوائم مالية

١٨- ينبغي أن تحتوي التقارير المتعلقة بمهمة الإعداد ما يلي :

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه إليهم التقرير.

(ج) بيان يُفيد بأنه تم أداء المهمة طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة والذي يسري علي مهام إعداد قوائم مالية.

(د) عندما يكون ملائماً بيان بأن المحاسب غير مستقل عن المنشأة.

(هـ) تحديد المعلومات المالية مع التنويه بأنها مستنده علي معلومات قدمتها الإدارة.

(و) بيان بأن الإدارة مسئولة عن المعلومات المالية التي أعدها المُحاسب .

(ز) بيان بأنه لم يتم أداء عملية مراجعة ولا فحص محدود وأنه بناء علي ذلك لن يتم إصدار تقرير تأكد علي المعلومات المالية .

(ح) يتم إدراج فقرة توجه الانتباه بشأن الإفصاح عن الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المُطبق، عند الحاجة لذلك.

(ط) تاريخ التقرير .

(ى) عنوان المُحاسب .

(ك) توقيع المُحاسب .

ويحتوي الملحق (٢) من هذا المعيار أمثلة تقارير إعداد قوائم مالية .

١٩- ينبغي أن تحتوي المعلومات المالية التي أعدها المُحاسب علي إشارة مثل " لم تتم مراجعتها " أو " تم إعدادها دون مراجعة أو فحص محدود " أو " يرجع لتقرير الإعداد " علي كل صفحة من صفحات المعلومات المالية أو في مقدمة المجموعة الكاملة من القوائم المالية .

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

# ملحق (١)
## مثال لخطاب ارتباط لمهمة إعداد قوائم مالية

يستخدم الخطاب التالي كنوع من الإرشاد بما يتماشي مع الاعتبارات المُوضحة في الفقرة "٧" من هذا المعيار وسيكون بحاجة لأن يتم تغييره طبقا لمتطلبات وظروف كل مهمة .وهذا المثال عن مهمة إعداد قوائم مالية .

إلي أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الملائمين من الإدارة العليا

نرسل هذا الخطاب لتأكيد فهمنا لشروط و طبيعة المهمة وحدود الخدمات التي سنقدمها .

وقد طلبتم منا تأدية الخدمات التالية :

استنادا علي المعلومات التي ستقدمونها ، سنقوم بإعداد ميزانية شركة .......... فى ٣١ ديسمبر ..........وكذا قوائم الدخل والتدفقات النقدية ذات الصلة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ علي الأساس النقدي. وذلك طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة التي تسري علي مهام إعداد قوائم مالية.

لن نقوم بأداء إجراءات مراجعة أو فحص محدود فيما يتعلق بتلك القوائم المالية وبالتالي لن يتم إصدار تقرير تأكد علي القوائم المالية .

ومن المتوقع أن يُقرأ تقريرنا علي القوائم المالية لشركة........كالتالي :

( راجع الملحق (٢) من هذا المعيار) .

الإدارة مسئولة عن دقة واكتمال المعلومات المقدمة لنا وهى المسئولة أمام مستخدمي المعلومات المالية المُعدة بمعرفتنا . وتتضمن هذه المسئولية الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية المناسبة والرقابة الداخلية واختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها . ولا يمكن الاعتماد علي مهمتنا لاكتشاف وجود غش أو خطأ أو أية أفعال غير قانونية وعلي الرغم من ذلك سنخطركم بمثل هذه الأمور في حالة علمنا بها.

وستعد تلك المعلومات طبقا لـ ( إطار إعداد التقارير المالية المطبق) و سيتم الإفصاح عن أي خروج عن ذلك الإطار داخل القوائم المالية، وعند الضرورة يُشار إلي ذلك في تقرير الإعداد الذي نقوم به.

أننا نفهم أن الاستخدام المتوقع وتوزيع المعلومات التي قمنا بإعدادها( محدد ) و يجب إخطارنا إذا حدث تغيير هام على هذا الموضوع.

إننا نتطلع إلي التعاون الكامل مع العاملين لديكم وأننا علي ثقة بأنهم سيوفرون لنا السجلات

والمستندات وغيرها من المعلومات التي نطلبها فيما يتصل بمهمة الإعداد.

أن أتعابنا المتفق عليها سيتم المطالبة بها طبقاً لتقدم العمل .

يسري هذا الخطاب علي السنوات المستقبلية الإ في حالة إنهاؤه أو تعديله أو إلغاؤه.

الرجاء توقيع النسخة الملحقة بهذا الخطاب وإعادتها للدلالة علي أنها تتفق مع تفهمكم لترتيبات إعدادنا لقوائمكم المالية .

**توقيع المؤسسة**

**اعتمدت بالنيابة عن شركة .................**

**التوقيع**

........

**الاسم و الوظيفة**

**التاريخ**

# ملحق (٢)
# أمثلة علي تقارير مهام إعداد قوائم مالية

## مثال علي تقرير عن مهمة إعداد قوائم مالية

تقرير إعداد إلي ...................

بناء علي المعلومات التي قدمتها الإدارة لنا ، قمنا بإعداد ميزانية شركة........... في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ و ذلك طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة التي تسري علي مهام الإعداد . والإدارة مسئولة عن تلك القوائم المالية . وحيث أننا لم نقم بمراجعة أو فحص تلك القوائم المالية و لذا فنحن لا نصدر تقرير تأكد بشأنها .

**المحاسب**

**التاريخ**

**العنوان**

# تابع ملحق (٢)

## مثال على تقرير عن مهمة إعداد قوائم مالية مع فقرة إضافية تجذب الانتباه الى الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق

تقرير إعداد الى .......

بناء علي المعلومات التي قدمتها الإدارة لنا ، قمنا بإعداد ميزانية شركة........... في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ و ذلك طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة ، والتي تسري علي مهام الإعداد . والإدارة مسئولة عن تلك القوائم المالية . وحيث أننا لم نقم بمراجعة أو فحص تلك القوائم المالية ولذا فنحن لا نصدر تقرير تأكد بشأنها.

نوجه الانتباه إلى إيضاح رقم ( ) فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حيث أن الإدارة (أذكر السبب) مما يعد خروجا عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

**المحاسب**

**التاريخ**

**العنوان**